Impôt sur le revenu

Nouvelles techniques

N° 34 *le 27 avril 2006*

Cette version est disponible en version électronique seulement.

Dans ce numéro

Fiducies de revenu et déductibilité des intérêts
Fiducies de revenu et sous-alinéa 132(6)*b*)(i) – « [...] sa seule activité consiste [...] à investir [d]es fonds [...] »
Réorganisations de fiducies de revenu
Fiducies de revenu et propriété de non-résident
Consolidation des pertes – Conventions unanimes des actionnaires
Vente de pertes fiscales
Consolidation des pertes – Impôt provincial
Jeux Olympiques de Vancouver
Documents de travail des vérificateurs
Changement des fiduciaires et de contrôle
Calcul du revenu protégé – L'affaire *Kruco*
Pénalités imposées à des tiers
Orientations futures
Delaware Revised Uniform Partnership Act
Examen du processus de décisions anticipées en matière d'impôt sur le revenu
Crédits pour réduction des émissions de gaz à effet de serre et crédits compensatoires
Protocole d'entente entre les autorités compétentes du Canada et des États-Unis
Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale
Création de pertes en capital
Préoccupations et questions relatives à la disposition
Générale anti-évitement et en matière de vérification
Projet de loi
Mise à jour concernant le paragraphe 95(6)
Mise à jour concernant la question du prix de transfert
Centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux
Vérifications approfondies de l'ARC
Interprétation des conventions et signification de l'expression « assujetti à l'impôt »
Conventions de retraite
Établissements stables

La Direction générale de la politique législative et des affaires réglementaires produit les *Nouvelles techniques de l'impôt*. Celles-ci sont fournies uniquement à des fins d'information et ne remplacent pas la loi. Si vous avez des commentaires ou des suggestions à formuler sur les sujets traités dans cette publication, veuillez les faire parvenir à l'adresse suivante :

Direction des décisions en impôt
Direction générale de la politique législative et des affaires réglementaires
Agence du revenu du Canada
Ottawa ON K1A 0L5

Les *Nouvelles techniques de l'impôt* sont accessibles sur le site Internet de l'Agence du revenu du Canada à **www.arc.gc.ca**

Ce numéro comprend des sujets d'intérêt courant qui ont été préparés comme sujets de discussion pour la conférence annuelle de l'**Association canadienne d'études fiscales** qui a eu lieu à Vancouver le 27 septembre 2005. Le panel était composé de M. Marc Vanasse, CA, directeur, et de Mme Theresa Murphy, CGA, gestionnaire, Direction des décisions en impôt, de Mme Arlene White, directrice, Bureau des services fiscaux de Vancouver, de Mme Sandra Jack, CA, de la firme Felesky Flynn s.r.l. de Calgary et de M Mark Robinson, CA, de la firme Deloitte & Touche s.r.l. de Toronto.

À moins d'indication contraire dans cette Nouvelle technique de l'impôt, *tout renvoi législatif se rapporte à la* Loi de l'impôt sur le revenu.

Pour vous servir encore mieux !
More Ways to Serve You!

Agence du revenu du Canada | Canada Revenue Agency

Canada

This publication is available in English.

Fiducies de revenu et déductibilité des intérêts

La structure type des fiducies communément appelées « fiducies de revenu » consiste à faire en sorte que la fiducie détienne les actions et les billets à ordre d'une société qui exploite une entreprise. Les frais d'intérêts que la société a engagés compensent le revenu d'entreprise. Le numéro 29 du bulletin d'interprétation IT-533 mentionne que les intérêts sur un billet émis pour acheter et annuler (ou autrement racheter) des actions seront, conformément à la décision rendue dans l'affaire *Penn Ventilator Canada Ltd. et al c. La Reine*[1], déductibles en vertu du sous-alinéa 20(1)*c*)(ii), sous réserve des limites prévues au numéro 23 du bulletin IT-533. Le numéro 23 a trait à de l'argent emprunté et utilisé pour verser des dividendes ou pour racheter des actions et il est indiqué au deuxième paragraphe que l'argent emprunté et utilisé pour remplacer les bénéfices accumulés d'une société qui avaient été conservés et utilisés à des fins admissibles peut constituer une exception en ce qui a trait au critère d'utilisation directe. Par conséquent, dans les cas où les actionnaires qui souhaitent accroître leurs attributions provenant d'une société ont entraîné le rachat des actions en contrepartie d'actions et de dettes, la *Loi* et la jurisprudence pertinente limiteraient la déductibilité de l'intérêt lié à la dette au montant nécessaire pour « combler le vide » qui a été créé en raison de la distribution du capital.

Question 1

Quelle est la position actuelle de l'Agence du revenu du Canada (ARC) à l'égard de la déductibilité des intérêts en ce qui concerne le concept de « combler le vide » au moment du financement de la mise en place d'une fiducie de revenu? Plus particulièrement, l'intérêt est-il entièrement déductible lorsqu'il est payé ou payable sur des billets émis en contrepartie d'actions d'une société cible qu'une société de portefeuille a acquises et qui fait partie d'un arrangement de restructuration comportant la conversion de la participation financière que détiennent les actionnaires en des unités d'une fiducie de revenu?

Réponse 1

Le numéro 21 du bulletin d'interprétation IT-533 décrit la position de l'ARC quant aux acquisitions par emprunt et aux fusionnements subséquents. Ce numéro énonce essentiellement que lorsque les actions d'une autre société sont acquises au moyen de fonds empruntés et que l'autre société est liquidée ou fusionnée avec la société qui l'acquiert, l'intérêt sera déductible puisqu'un lien a été établi entre les actions qui ont été acquises initialement et les biens détenus par la société qui ont disparus au cours de la liquidation ou de la fusion.

Tel que cela est indiqué ci-dessus, lorsqu'une société a emprunté des sommes pour racheter des actions, la déductibilité des intérêts est liée au montant de la dette nécessaire pour « combler le vide ». Dans le contexte d'une conversion d'une fiducie de revenu, en insérant une société de portefeuille et en faisant en sorte qu'elle acquière les actions de la société exploitée, il en résulte une acquisition de bien en vue de gagner un revenu et, lorsque les deux sociétés fusionnent, un lien est créé entre l'acquisition des actions de la société opérante qui disparaissent au moment de la fusion et les actifs que détenait cette société et que la nouvelle société opérante détient désormais.

L'ARC estime que le numéro 21 du bulletin IT-533 s'applique aux billets émis dans le contexte d'une conversion d'une fiducie de revenu. Par conséquent, en l'absence de toute question quant au caractère raisonnable du taux d'intérêt, dans de telles circonstances ou dans des circonstances semblables, l'ARC permet la déduction de tout montant d'intérêt payé ou payable sans imposer des limites relativement au concept de « combler le vide ».

Fiducies de revenu et sous-alinéa 132(6)b)(i) – « [...] sa seule activité consiste [...] à investir [d]es fonds [...] »

Le sous-alinéa 132(6)*b*)(i) exige que la seule activité de la fiducie consiste à investir ses fonds dans des biens, autres que des biens immeubles. Toutefois, la *Loi* ne prévoit aucune définition de l'expression « [...]sa seule activité consiste [...] à investir [d]es fonds [...] », et la communauté fiscale a exprimé un intérêt quant à tout commentaire que pourrait formuler l'ARC relativement à l'interprétation de cette expression.

Question 1

L'ARC considère-t-elle que la détention de toutes les actions d'une société ou d'une participation dans une société en commandite par la fiducie de revenu répond à la condition prévue au sous-alinéa 132(6)*b*)(i); c.-à-d. que la seule activité de la fiducie consisterait à investir ses fonds dans des biens autres que des biens immeubles?

Réponse 1

L'ARC accepte en règle générale que la détention d'actions constitue un investissement de fonds dans des biens. En ce qui concerne la détention d'une participation dans une société en commandite, la Cour

canadienne de l'impôt (CCI) a indiqué dans l'affaire *Robinson (fiduciaire de) c. La Reine*[2] qu'un commanditaire est considéré comme exploitant l'entreprise de la société en commandite. L'article 253.1 prévoit que lorsque la responsabilité de la fiducie est limitée par l'application de toute loi qui régit le contrat de société, la fiducie n'est pas considérée comme exploitant l'entreprise de la société de personnes du seul fait qu'elle a acquis cette participation. Par conséquent, en vertu de l'article 253.1, l'affaire *Robinson* n'aura pas pour effet d'empêcher la fiducie de respecter les exigences prévues au sous-alinéa 132(6)*b*)(i) du seul fait qu'elle est un commanditaire.

On doit consulter la loi provinciale pertinente afin de déterminer si la fiducie est un commanditaire. La loi provinciale portant sur les sociétés en commandite prévoit généralement que la responsabilité d'un commanditaire est limitée dans la mesure où le commanditaire ne participe pas aux activités de l'entreprise.

Question 2

Votre réponse serait-elle différente si la fiducie de revenu détenait également 100 % des actions du commandité de la société en commandite?

Réponse 2

Tel que cela a été mentionné ci-dessus, la détention d'actions est considérée comme une activité consistant à investir des fonds dans des biens, et ce, même si la société est une société détenue à cent pour cent et qu'elle exploite l'entreprise directement ou agit à titre de commandité d'une société en commandite qui exploite directement une entreprise.

Question 3

Tirerait-on la même conclusion si les fiduciaires de la fiducie siégeaient également au conseil d'administration d'une société détenue à cent pour cent, y compris un commandité qui est une société?

Réponse 3

Bien que chaque situation doive être déterminée selon ses propres faits, dans toutes les situations dans lesquelles on a demandé à l'ARC de rendre une décision, les fiduciaires ne représentaient pas la majorité du conseil d'administration de la société et ne contrôlaient pas les activités ou les décisions de la société. L'ARC a considéré que la fiducie n'avait pas participé à une activité non admissible dans ces situations.

Question 4

Une fiducie de revenu respecterait-elle toujours les conditions prévues au paragraphe 132(6) et pourrait-elle être admissible à titre de fiducie de fonds commun de placement après avoir garanti une dette d'une société détenue indirectement par une société en commandite ou une dette de la société en commandite? Par exemple, lorsqu'une fiducie est un commanditaire majoritaire d'une société en commandite (la « société en commandite ») et qu'elle a garanti les obligations d'une société détenue à cent pour cent par la société en commandite ou la dette de la société en commandite elle-même? En présumant que la fiducie n'exploite pas une entreprise relativement aux activités de la société en commandite ni ne participe à l'entreprise en prêtant des sommes ou en garantissant des prêts, est-ce que l'émission de la garantie dans de telles circonstances serait considérée comme rencontrant l'exigence de la « seule activité » prévue au sous-alinéa 132(6)*b*)(i)?

Réponse 4

L'engagement de fournir une garantie constitue une activité. Si la garantie constitue en elle-même un service[3] rendu à des tiers, elle ne serait pas admissible aux fins de ce paragraphe. Afin de déterminer si la fourniture de la garantie fait partie des activités principales[4] de la fiducie, l'ARC tient compte du niveau d'intégration entre la garantie et l'activité principale d'investissement. Comme le sous-alinéa 132(6)*b*)(i) prévoit que la « seule » activité de la fiducie doit consister à investir ses fonds dans des biens, conformément à ce qui y est précisé, le niveau d'intégration entre la garantie et le placement des fonds est assujetti à une norme élevée.

Question 5

Pourriez-vous nous donner quelques exemples où un tel niveau élevé d'intégration serait atteint?

Réponse 5

On s'attendrait à ce qu'un tel niveau d'intégration soit présent lorsqu'une fiducie de fonds commun de placement garantit, sans contrepartie, une dette engagée par une filiale détenue à cent pour cent en vue de financer ses activités commerciales. Dans l'interprétation technique 2002-016767, une fiducie de fonds commun de placement avait garanti les emprunts d'une filiale détenue à cent pour cent, laquelle avait utilisé les fonds empruntés pour financer des acquisitions nécessaires pour son entreprise et aux fins du fonds de roulement. L'ARC a déterminé que le seul fait que la fiducie garantit un prêt contracté par la filiale

ne contrevient pas aux exigences de l'alinéa 108(2)*b*) et du paragraphe 132(6). Toutefois, le paiement de frais par la filiale relativement à la garantie pourrait altérer la fiducie.

Dans l'interprétation technique 2004-006822, l'ARC était d'avis que les garanties en question ne feraient pas en sorte de disqualifier la fiducie à titre de fiducie de fonds commun de placement en vertu du sous-alinéa 132(6)*b*)(i), même si la garantie était en faveur d'une société qui n'était pas détenue à cent pour cent par la fiducie, compte tenu que les faits particuliers de ce dossier indiquaient que la garantie faisait partie de l'activité principale d'investissement de la fiducie. Les garanties fournies par une fiducie de fonds commun de placement relativement à la dette d'une entité qui n'est pas détenue à cent pour cent par la fiducie ou dans laquelle une filiale détenue à cent pour cent a un intérêt, devront être examinées de près compte tenu des circonstances pertinentes.

Lorsqu'une garantie est structurée de façon à ce que des tiers en bénéficient, le fonds commun de placement pourrait perdre son statut lorsque le service ou l'avantage qui en découle et qui est conféré à des tiers constitue une activité qui ne cadre pas entièrement avec l'investissement de ses fonds.

Réorganisations de fiducies de revenu

Tel que cela a été indiqué précédemment, la structure type de ce qui est communément appelé une fiducie de revenu consiste à faire en sorte que la fiducie détienne toutes les actions et tous les billets à ordre d'une société. Au cours de la dernière année, certains groupes de fonds commun de placement ont annoncé que leur groupe envisageait de transférer l'entreprise d'une société détenue à cent pour cent à une société en commandite dans laquelle la fiducie de fonds commun de placement détiendrait une participation à titre de commanditaire.

Question 1

Quel est le point de vue de l'ARC à l'égard de ces réorganisations?

Réponse 1

La création de diverses entités et l'utilisation de diverses dispositions de roulement sont habituellement nécessaires pour accomplir la réorganisation décrite dans la présente question. L'une des dispositions utilisées est l'article 132.2 qui permet à une société de fonds mutuels de transférer ses biens à une fiducie de fonds commun de placement par voie de roulement. Par conséquent, une des opérations envisagées sera la création d'une société se qualifiant à titre de société de fonds mutuels en vertu du paragraphe 131(8) et dont le rôle sera de détenir les biens qui seront éventuellement transférés à la fiducie de fonds commun de placement au moyen de l'article 132.2. L'ARC a accepté dans la décision 2003-005398 que l'utilisation de l'article 132.2 en vue d'accomplir la réorganisation décrite dans la question était acceptable et que l'article 245 ne s'appliquerait pas de manière à re-caractériser les opérations.

Question 2

Les modifications à l'article 132.2 proposées par le ministère des Finances le 18 juillet 2005 auraient-elles une incidence sur votre réponse à la question 1?

Réponse 2

Non. Le 18 juillet 2005, le ministère des Finances a publié certaines modifications proposées à l'article 132.2. Tel que cela est indiqué dans les notes explicatives, « les nouveaux alinéas 132.2(3)*f*) et *g*) sont modifiés afin de veiller à ce que l'application des règles sur les fusions d'organismes de placement collectif n'ait pas l'effet inapproprié de créer des pertes artificielles ou "fictives" ». Cela confirme que cette disposition est une disposition de roulement et qu'aucun gain ou aucune perte ne doit normalement découler de son application aux transferts à une fiducie de fonds commun de placement, y compris les transferts effectués dans le cadre de la réorganisation décrite à la question 1.

Question 3

Le conseil d'administration d'une société existante pourrait envisager la conversion de la société en une société de fonds commun de placement qui respecte toutes les exigences du paragraphe 131(8) afin de profiter de l'application de l'article 132.2. L'ARC s'opposerait-elle à une telle conversion?

Réponse 3

L'ARC a abordé cette question lors de la conférence de l'Association canadienne d'études fiscales (ACEF) en 2002[5] et la position n'a pas changé depuis. Le Comité sur la disposition générale anti-évitement (DGAÉ) a recommandé que l'article 245 soit appliqué lorsqu'une société existante qui exploite une entreprise est convertie en une société de fonds commun de placement afin de bénéficier de l'application de l'article 132.2 à l'égard du transfert de ses biens à une fiducie de fonds commun de placement. L'article 132.2 a été introduit dans le but de faciliter le transfert des biens d'une société de fonds commun de placement existante et exploitée activement à une fiducie de fonds commun de placement ou encore

la fusion de fiducies de fonds commun de placement existantes et exploitées activement. On s'attend à ce que les transferts d'une entreprise d'un groupe qui n'est pas un fonds commun de placement à une fiducie de fonds commun de placement entraînent des gains ou des pertes. Cela diffère de la question 1 où le transfert de biens était effectué dans le cadre de la réorganisation d'une fiducie de revenu existante.

Fiducies de revenu et propriété de non-résidents

Le paragraphe 132(7) prévoit que, sauf certaines exceptions, une fiducie créée ou gérée principalement au profit de personnes non-résidentes perd son statut de fiducie de fonds commun de placement. Le nombre croissant d'investisseurs non-résidents dans certaines fiducies de revenu à fait l'objet de plusieurs reportages dans les médias.

Question 1

En présumant que l'exception prévue à l'alinéa 132(7)*a*) ne soit pas applicable, une fiducie serait-elle assujettie à l'application de cette disposition si l'acte de fiducie prévoit spécifiquement que la fiducie n'est pas créée au profit des non-résidents et que des mesures seront prises pour s'assurer que la fiducie n'existe pas principalement pour le bénéfice de personnes non-résidentes?

Réponse 1

En l'absence de circonstances appuyant une conclusion contraire, un acte de fiducie qui comprend de telles conditions pourrait appuyer une conclusion selon laquelle la fiducie n'a pas été créée principalement au profit de personnes non-résidentes. Toutefois, sans égard à l'intention de l'auteur, aux modalités de l'acte de fiducie et à la situation existante au moment de la création de la fiducie, selon le paragraphe 132(7), la fiducie est réputée ne pas être une fiducie de fonds commun de placement après ce moment si elle est gérée principalement au profit de personnes non-résidentes à tout moment au cours de son existence. Par conséquent, l'application du paragraphe 132(7) ne dépendra pas uniquement des modalités de l'acte de fiducie mais également de la nature et de l'étendue des avantages dont bénéficient des personnes non-résidentes à l'égard de la fiducie.

Question 2

Dans quelle mesure les fiduciaires d'une fiducie de revenu ont-ils le fardeau d'identifier l'ampleur des avantages dont bénéficient des personnes non-résidentes?

Réponse 2

Une fiducie qui, à un moment donné, existe principalement au profit de personnes non-résidentes, ne peut se prévaloir de l'exception prévue à l'alinéa 132(7)*b*) que si elle effectue une enquête raisonnable relativement à chacune des unités qu'elle émet afin de s'assurer que l'acquéreur réside au Canada. En l'absence de cette exception, il faut prendre rapidement des mesures afin de s'assurer qu'elle cesse d'exister principalement au profit de personnes non-résidentes.

Afin d'être en mesure de démontrer que la fiducie n'a pas été gérée principalement au profit de personnes non-résidentes, le fiduciaire doit :

(a) surveiller le taux de participation de non-résidents à l'aide d'instruments disponibles (p. ex. voir la décision 2004-0073171 et l'utilisation des rapports sur la planification fondée sur les activités en vue de montrer la propriété géographique des unités) et à des intervalles raisonnables compte tenu des circonstances.

(b) avoir en place des mécanismes qui permettent de façon efficace au fiduciaire de s'assurer que les avantages dont bénéficient des non-résidents peuvent être réduits ou dilués avant que la fiducie ne soit considérée comme étant gérée principalement au profit de non-résidents.

Les éléments indiqués ci-dessus sont importants, puisque même si la fiducie cesse par la suite d'être gérée principalement au profit de non-résidents et qu'elle respecte toutes les conditions nécessaires afin de se qualifier à titre de fiducie de fonds commun de placement en vertu de la *Loi*, elle ne pourra pas recouvrer son statut de fiducie de fonds commun de placement.

Consolidation des pertes – Conventions unanimes des actionnaires

Dans le passé, l'ARC a affirmé, à maintes reprises, que les opérations de consolidation des pertes qui sont légalement valides et qui satisfont par ailleurs aux dispositions techniques de la *Loi* ne tomberaient pas normalement sous le coup de l'article 245, pourvu que le transfert de revenus ou de déductions soit effectué au sein d'un groupe de sociétés affiliées.

L'ARC est d'avis qu'il ressort de certaines des dispositions, dont les paragraphes 69(11) et 111(4) à 111(5.2), que la *Loi* comporte un mécanisme qui a pour

effet de restreindre le droit des sociétés de se prévaloir des pertes, des déductions ou des crédits d'impôt d'une société non affiliée. Toutefois, ces restrictions ne s'appliquent pas aux opérations conclues entre sociétés affiliées.

Dans de nombreuses opérations de consolidation des pertes, le « statut affilié » des sociétés concernées ne constitue pas une préoccupation, car ces sociétés sont toutes, de façon directe ou indirecte, des sociétés détenues à cent pour cent par la même personne. Toutefois, certaines opérations de consolidation des pertes peuvent impliquer des sociétés qui ne sont pas détenues à cent pour cent par une même personne. Dans ces cas, la détermination quant à savoir quelles sociétés sont affiliées entre elles s'avère importante.

Dans l'arrêt *Duha Printers (Western) Ltd. c. La Reine*[6], la Cour suprême du Canada a déclaré que le critère du contrôle *de jure* consiste à décider si l'actionnaire majoritaire exerce un « contrôle effectif » sur les « affaires et destinées » de la société. La Cour suprême a également indiqué qu'afin de décider s'il y a « contrôle effectif », il faut prendre en considération la loi qui régit la société, son registre des actionnaires et toute restriction imposée soit au pouvoir de l'actionnaire majoritaire de contrôler l'élection du conseil, soit au pouvoir du conseil de gérer l'entreprise et les affaires internes de la société, qui ressort de l'un ou l'autre des documents suivants : les actes constitutifs de la société ou une convention unanime des actionnaires (CUA).

Question 1

Devons-nous tenir compte des conséquences possibles des CUA dans le contexte des opérations de consolidation des pertes?

Réponse 1

Oui. Tel que cela a été indiqué ci-dessus, les opérations de consolidation des pertes au sein d'un groupe de sociétés affiliées sont généralement acceptables. Afin de déterminer si les sociétés pertinentes sont affiliées l'une à l'autre, on doit déterminer qui contrôle les sociétés. Dans l'arrêt *Duha Printers*, la Cour suprême du Canada a affirmé qu'afin de décider qui a le contrôle effectif d'une société, on ne doit pas seulement prendre en considération le registre des actionnaires, mais, entre autres, toute CUA.

Question 2

Pouvez-vous nous donner un exemple des conséquences qui pourraient découler d'une CUA dans le cadre de la consolidation des pertes au sein d'un groupe de sociétés?

Réponse 2

Bien sûr. Supposons qu'une société mère (Mère Ltée) possède une filiale à cent pour cent (Pertes Ltée) et 55 % des actions du capital-action d'une autre société (Bénéfices Ltée). Les autres actions de Bénéfices Ltée appartiennent à une personne n'ayant aucun lien de dépendance. Mère Ltée et la personne n'ayant aucun lien de dépendance ont conclu une CUA à l'égard de Bénéfices Ltée. Cette CUA prévoit, entre autres, que les questions suivantes nécessiteront l'approbation des deux actionnaires de Bénéfices Ltée : toute dépense en capital supérieure à un seuil particulier, tout emprunt, tout contrat de location d'un montant supérieur à un seuil particulier, tout contrat ou toute entente (autre qu'à l'égard des dépenses en capital) en vertu desquels les obligations totales de Bénéfices Ltée excèdent un seuil particulier, l'approbation de tout budget annuel, tout changement dans la nature de l'entreprise exploitée par Bénéfices Ltée, la nomination des principaux dirigeants, l'émission ou le rachat d'actions de Bénéfices Ltée ou l'achat en vue de les annuler, la déclaration de tout dividende sur toute action du capital-action de Bénéfices Ltée, la liquidation et la dissolution de la société et l'acquisition d'une participation dans toute autre société.

Dans cet exemple, Mère Ltée ne pourrait pas mettre en application l'opération de la consolidation des pertes relativement à Bénéfices Ltée et à Pertes Ltée puisque, d'après nous, la CUA aurait pour effet de dépouiller Mère Ltée du contrôle juridique de Bénéfices Ltée. Selon cette CUA, il semblerait que Bénéfices Ltée était contrôlée effectivement et conjointement par Mère Ltée et la personne n'ayant aucun lien de dépendance. Par conséquent, Bénéfices Ltée et Pertes Ltée (laquelle est contrôlée par Mère Ltée) ne seraient pas affiliées l'une à l'autre.

Tel que cela est indiqué dans l'arrêt *Duha Printers*, afin de déterminer si le contrôle *de jure* a été perdu par suite d'une CUA dans une situation particulière, on doit déterminer si la CUA laisse à l'actionnaire majoritaire un moyen quelconque d'exercer un contrôle effectif sur les affaires et les destinées de la société, d'une manière analogue ou équivalente au pouvoir d'élire la majorité des membres du conseil d'administration. Afin de répondre à cette question, on doit analyser les dispositions particulières de la CUA pertinente et déterminer si elles modifient le contrôle, en droit, en tenant compte des faits et des circonstances propres à la situation particulière.

Question 3

Un contribuable peut-il obtenir une certitude concernant les effets d'une CUA lorsqu'il envisage exécuter une opération de consolidation des pertes?

Réponse 3

Tel que cela est indiqué dans la Circulaire d'information 70-6R5, *Décisions anticipées en matière d'impôt sur le revenu*, l'ARC offre un service de décisions anticipées en matière d'impôt sur le revenu en vue de promouvoir l'observation volontaire, l'uniformité et l'autocotisation en émettant des lettres sur lesquelles un contribuable peut se fier quant aux conséquences de l'impôt sur le revenu des opérations envisagées. En fait, l'ARC a, dans le passé, rendu des décisions impliquant des CUA et leurs effets sur les opérations internes de consolidation des pertes. Par conséquent, pourvu que tous les faits soient présentés dans la demande de décision conformément aux procédures mentionnées dans la circulaire, l'ARC examinera une demande de décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu sur des opérations envisagées qui comportent des CUA et leurs effets sur la consolidation des pertes dans un groupe.

Vente de pertes fiscales

La *Loi* prévoit de nombreuses dispositions qui sont conçues en vue de s'assurer que les pertes fiscales d'une société ne sont pas utilisées par des personnes non liées [ou parfois non affiliées], à moins qu'elles ne continuent d'exploiter l'entreprise de la société avec une attente raisonnable de profit.

Toutefois, ces règles relatives à la restriction des pertes ne s'appliquent généralement que lorsque des personnes non liées obtiennent le contrôle *de jure* (de droit) de la société et non seulement un contrôle *de facto* (de fait).

Nous savons que, au cours des dernières années, plusieurs opérations publiques [les euphémismes suivants sont parfois utilisés : une « réinvention » d'une société, des opérations de « redémarrage » ou des restructurations de « débâcles technologiques »], ont été élaborées pour exploiter cette déficience. Par exemple, supposons que Pertes Ltée est une société à grand nombre d'actionnaires qui est cotée en bourse. Pertes Ltée est insolvable et a cessé d'exercer ses activités. Pertes Ltée a un montant considérable de pertes autres que des pertes en capital inutilisées. Bénéfices Ltée est une société non liée qui exploite une entreprise profitable qui est fondamentalement différente de l'ancienne entreprise de Pertes Ltée. Bénéfices Ltée souhaiterait profiter de l'avantage découlant des pertes fiscales de Pertes Ltée. Par conséquent, Bénéfices Ltée transfère une certaine somme d'argent et des biens de son entreprise profitable à Pertes Ltée en échange d'actions ordinaires avec droit de vote et d'actions ordinaires sans droit de vote. Ces actions avec et sans droit de vote n'accordent à Bénéfices Ltée que 45 % des votes, mais transfère pratiquement toute la valeur de Pertes ltée à Bénéfices Ltée. Compte tenu du fait que les autres actions de Pertes Ltée appartiennent à un grand nombre d'actionnaires, le pourcentage de 45 % des votes de Bénéfices Ltée permet en réalité à cette dernière d'imposer sa volonté relativement à toutes les nominations au conseil d'administration de Pertes Ltée. Les pertes fiscales de Pertes Ltée épongent le revenu provenant de l'entreprise profitable qu'elle acquiert de Bénéfices Ltée. L'argent que Bénéfices Ltée transfère à Pertes Ltée est payée aux autres actionnaires de Pertes Ltée par voie de dividende ou de remboursement de capital, à titre de contrepartie pour l'utilisation des pertes de Pertes Ltée.

Question 1

L'ARC croit-elle que les règles relatives à la restriction des pertes prévues à la *Loi* ne s'appliquent pas de manière à refuser la déduction des pertes autres que des pertes en capital de Pertes Ltée à l'égard du revenu de l'entreprise profitable dans cet exemple?

Réponse 1

La Cour suprême du Canada a confirmé, dans l'arrêt *Duha Printers*, que le paragraphe 111(5) vise un contrôle de droit et non de fait, et que le critère général du contrôle de droit consiste à décider si une personne exerce un « contrôle effectif » sur les affaires et les destinées de la société, contrôle qui ressort de la propriété d'un nombre d'actions conférant la majorité des voix pour l'élection du conseil d'administration. La Cour suprême a également indiqué que pour décider s'il y a un contrôle effectif, il faut prendre en considération ce qui suit :

a) la loi qui régit la société;

b) le registre des actionnaires de la société;

c) toute restriction, particulière ou exceptionnelle, imposée soit au pouvoir de l'actionnaire majoritaire de contrôler l'élection du conseil, soit au pouvoir du conseil de gérer l'entreprise et les affaires internes de la société, qui ressort de l'un ou l'autre des documents suivants :

   (i) des actes constitutifs de la société;

   (ii) d'une convention unanime des actionnaires.

Par conséquent, dans une situation comme celle indiquée dans cet exemple, afin de décider si Bénéfices Ltée a acquis le contrôle de Pertes Ltée, on doit examiner tous les actes constitutifs et toute convention unanime des actionnaires à l'égard de Pertes Ltée afin de déterminer si Bénéfices Ltée a acquis le contrôle effectif de Pertes Ltée, tel que cela a été envisagé par la Cour suprême dans l'arrêt *Duha*.

De plus, si Bénéfices Ltée et des personnes qui agissent de concert ou ont un lien commun avec Bénéfices Ltée détiennent la majorité des actions avec droit de vote de Pertes Ltée, Bénéfices Ltée et ces personnes pourraient être considérées comme un groupe de personnes qui a acquis le contrôle de droit de Pertes Ltée.

Il faudrait également examiner de façon approfondie la question de savoir si une disposition anti-évitement spécifique de la *Loi* peut restreindre la déduction des pertes de Pertes Ltée. Par exemple,

- Si Bénéfices Ltée a un droit dont il est fait référence à l'alinéa 251(5)*b*) relativement à une action, le paragraphe 256(8) pourrait s'appliquer de façon à ce que Bénéfices Ltée soit considéré avoir acquis le contrôle de Pertes Ltée, de telle façon que le paragraphe 111(5) s'applique.
- Si les pertes fiscales de Pertes Ltée sont utilisées pour éponger le revenu ou les gains découlant de la disposition de biens qu'elle a acquis au moyen d'un transfert libre d'impôt de Bénéfices Ltée, le paragraphe 69(11) pourrait s'appliquer pour refuser le transfert libre d'impôt en ce qui a trait à Bénéfices Ltée.
- Si les biens que Pertes Ltée a acquis de Bénéfices Ltée comprennent un droit de recevoir des versements qui devaient être inclus dans le revenu de Pertes Ltée et que ce droit est détenu par Pertes Ltée à la condition qu'il puisse revenir ou passer à Bénéfices Ltée, le paragraphe 112(2.4) pourrait s'appliquer pour refuser une déduction en vertu du paragraphe 112(1) en faveur de Bénéfices Ltée relativement aux dividendes qu'elle reçoit de Pertes Ltée.

Selon les mécanismes d'une opération en particulier, il se peut qu'on doive examiner d'autres dispositions anti-évitement spécifiques [p. ex. alinéa 256(7)*c*)].

Question 2

Supposons qu'aucune disposition anti-évitement spécifique ne s'applique aux opérations, l'ARC considérera-t-elle l'application de la disposition générale anti-évitement (« DGAÉ ») à ces opérations?

Réponse 2

Oui. Dans l'affaire *OSFC Holdings Ltd. c. R*[7], la Cour d'appel fédérale a conclu que la politique générale que sous-tend la *Loi de l'impôt sur le revenu* interdit le transfert des pertes autres que des pertes en capital entre sociétés, sous réserve de certaines limites précises. Nous sommes d'avis que les opérations qui visent à permettre à une personne d'acquérir un intérêt financier très important dans une société (p. ex., peut-être en ayant à la fois le contrôle de fait et un intérêt financier important dans celle-ci) et à profiter des pertes fiscales de la société, sans être assujettie aux « mêmes » restrictions ou à des restrictions « semblables » à celles prévues au paragraphe 111(5), pourraient raisonnablement être considérées comme entraînant un abus relativement à la politique générale de la *Loi* qui interdit le transfert de pertes autres que des pertes en capital entre sociétés non liées.

Consolidation des pertes – Impôt provincial

À la conférence annuelle de 2003 de l'Association canadienne d'études fiscales, l'ARC a mentionné que, pourvu que toutes les opérations soient légalement valides et qu'elles satisfassent par ailleurs aux dispositions techniques de la *Loi*, elle n'appliquera pas habituellement la DGAÉ au transfert de revenus ou de déductions au sein d'un groupe de sociétés affiliées.

Question 1

Des modifications ont-elles été apportées aux paramètres de base des opérations de consolidation des pertes?

Réponse 1

Non. Tel que cela a été mentionné en 2003, notre position selon laquelle les opérations de consolidation des pertes ne sont pas assujetties à la DGAÉ est fondée sur l'affirmation figurant dans les notes techniques du ministère des Finances relativement à la DGAÉ à l'effet que le transfert de revenus ou de déductions au sein d'un groupe de sociétés affiliées n'entraîne habituellement pas un abus de la *Loi*.

Question 2

Est-il vrai que l'ARC se préoccupe davantage des conséquences fiscales provinciales découlant des opérations de consolidation des pertes?

Réponse 2

Nous reconnaissons que ces types d'opérations peuvent entraîner le transfert de revenus et de pertes entre les provinces, ce qui augmente ou réduit les recettes fiscales provinciales. Par conséquent, nous exigeons qu'une

analyse des conséquences fiscales provinciales découlant des opérations soit incluse dans les demandes de décision concernant les consolidations de pertes. De plus, les décisions rendues concernant les consolidations de pertes ne prévoient aucune assurance quant à l'application des DGAÉ des provinces touchées. Cependant, nous n'avons eu connaissance d'aucun cas où une province a demandé que la DGAÉ provinciale soit appliquée aux opérations de consolidation de pertes à l'égard desquelles nous avions rendu une décision favorable.

Question 3

Consultez-vous directement les autorités fiscales provinciales avant de rendre une décision en matière de consolidation de pertes qui touche leur province?

Réponse 3

Si la consolidation des pertes a une incidence importante sur une province avec laquelle nous avons conclu un accord de perception fiscale (APF), nous consulterons cette province avant de rendre une décision sur les opérations envisagées. Si l'incidence sur une province avec laquelle nous avons conclu un APF est minime, ou si la décision affecte une province avec laquelle nous n'avons pas conclu un APF, nous ne la consulterons normalement pas avant de rendre une décision, mais nous acheminerons une copie de la décision rendue à la province touchée. À notre avis, lorsqu'une opération de consolidation des pertes touche une province avec laquelle nous n'avons pas conclu un APF, il serait utile que les contribuables visés demandent une décision provinciale.

Question 4

Le fait qu'une opération de consolidation des pertes, laquelle fait l'objet d'une décision favorable rendue par l'ARC, pourrait toujours fort bien être assujettie aux DGAÉ provinciales, place les contribuables dans une position difficile. L'ARC prend-elle des mesures pour faire en sorte que les provinces avec lesquelles elle a conclu un APF acceptent que leurs DGAÉ ne devraient pas être appliquées aux opérations de consolidation des pertes à l'égard desquelles l'ARC a rendu une décision favorable?

Réponse 4

On met actuellement un groupe de travail sur pied pour examiner les opérations qui ont une incidence sur les assiettes fiscales provinciales, y compris l'utilisation d'arrangements en matière de consolidation des pertes. Le groupe sera composé de représentants des ministères provinciaux des Finances et du Revenu, du ministère fédéral des Finances et de la Direction de la politique législative de l'ARC.

Jeux Olympiques de Vancouver

De nombreuses questions fiscales nationales et internationales surviennent lorsque des événements importants ont lieu au Canada. Plus particulièrement, puisque Vancouver sera l'hôte des Jeux Olympiques d'hiver de 2010 (les Jeux), nous avons cru bon de traiter cette question au cours de la conférence annuelle de l'Association canadienne d'études fiscales cette année.

Question

Quelles mesures l'ARC prend-elle en vue de se préparer à ces Jeux?

Réponse

Le gouvernement du Canada est un fier partenaire de l'organisation des Jeux. Il continuera à collaborer avec les organisateurs des Jeux et avec les autres partenaires à la création d'un legs canadien de 2010 et à veiller à ce que les Jeux soient les meilleurs jamais tenus. À la lumière de ces engagements, l'ARC s'engage à fournir des services qui répondent à l'importance et à l'ampleur de l'événement.

Du point de vue de l'administration fiscale, le fait de garantir des Jeux réussis nécessite qu'on s'assure que les personnes qui participent aux Jeux profitent des services offerts par l'ARC et observent les lois qu'elle administre. Compte tenu de ces objectifs, les préparations suivantes sont en cours.

L'ARC a hâte de continuer à collaborer avec les organisateurs des Jeux afin de s'assurer que les Jeux et les activités qui les précèdent se déroulent dans l'harmonie, du point de vue fiscal. Jusqu'à présent, l'extension des services a été fructueuse de sorte que des points de contact ont été établis au moyen desquels le service peut être fourni et l'administration fiscale rationalisée. À cet égard, le Bureau des services fiscaux (BSF) de Vancouver joue et continuera de jouer un rôle principal.

L'ARC entreprend un examen des engagements que le Canada a pris à l'égard des Jeux dans le but d'informer le ministère des Finances de tout conflit ou de toute préoccupation possible du point de vue de l'administration fiscale.

On a commencé les travaux visant à améliorer le site Web de l'ARC au moyen de renseignements réservés visant les non-résidents qui ne connaissent pas les questions fiscales canadiennes et d'autres qui

peuvent faire face à de nouvelles questions fiscales en raison de leur participation à la préparation des Jeux ou à la célébration en 2010. Ces efforts visent à promouvoir un environnement dans lequel ceux qui sont liés aux Jeux connaissent et profitent de nos services, respectent l'environnement en matière de réglementation au Canada et connaissent leurs droits vis-à-vis les programmes que nous administrons.

Documents de travail des vérificateurs

Question 1

Quel est l'état de l'étude de l'ARC relativement à cette question?

Réponse 1

Une présentation par l'Institut canadien des comptables agréés (ICCA) a souligné certaines préoccupations, ainsi qu'une analyse quant à la façon dont les administrations fiscales hors Canada traitent de la question. L'ICCA propose que l'ARC adopte une politique de modération relativement à la demande de documents de travail, plus particulièrement en ce qui concerne les documents de travail qui traitent de l'analyse des dispositions fiscales ou de la dette fiscale à l'égard de l'impôt sur le revenu actuel et futur, ainsi que les documents de travail en matière de vérification et les conseils fiscaux à l'intention des clients. Les représentants de l'ICCA ont indiqué qu'ils examineraient leur position en fonction de la réunion que nous avons eu et fourniraient des commentaires additionnels en juin 2005. Pour l'heure, nous n'avons cependant reçu aucun commentaire de leur part. Nous avons également tenu une réunion avec l'Association des comptables généraux accrédités du Canada (CGA-Canada) afin d'obtenir des renseignements, et son principal point d'intérêt est la question de privilège.

Question 2

L'ARC peut-elle faire une mise à jour à la suite de la présentation de l'ICCA?

Réponse 2

En ce moment, nous avons examiné la présentation et avons tenu des réunions avec d'autres secteurs de l'ARC en vue de discuter de l'uniformité de la politique mentionnée ci-dessus. Nous avons terminé nos consultations et sommes en train d'obtenir l'approbation des cadres supérieurs de la politique. La politique devra être prête aux fins de diffusion à la fin de l'année civile 2005.

Changement des fiduciaires et de contrôle

Au mois de mai de cette année, l'ARC a publié une interprétation technique[8] qui pourrait avoir d'importantes conséquences pour les sociétés qui ont des fiducies comme actionnaires. L'interprétation technique traite de la question de savoir s'il y a une acquisition de contrôle d'une société lorsqu'un ou plusieurs des trois fiduciaires d'une fiducie entre vifs détenant une majorité des actions avec droit de vote de la société sont remplacés. L'ARC a essentiellement indiqué qu'un changement de tout fiduciaire de la fiducie entraînerait généralement un nouveau groupe de personnes qui contrôle la société, de sorte que les règles relatives à l'acquisition de contrôle prévues à la *Loi* s'appliqueraient, sauf si la disposition d'exception de l'alinéa 256(7)*a*) s'applique. Les conséquences d'une acquisition de contrôle pourraient être très coûteuses pour la société. Par exemple, la disponibilité de ses pertes fiscales et d'autres comptes pourrait être limitée et elle aurait une fin d'année d'imposition réputée qui pourrait entraîner plusieurs conséquences fiscales négatives. Il ne semble pas approprié que ces résultats surviennent lorsqu'il n'y a aucun changement de la propriété effective de la société.

Question 1

Quel est le fondement juridique de l'interprétation de l'ARC?

Réponse 1

La Cour suprême du Canada a conclu dans l'affaire *M.R.N. c. Consolidated Holding Company Limited*[9] que, lorsqu'une fiducie détient la majorité des actions avec droit de vote d'une société, ce sont les fiduciaires de la fiducie, ayant la propriété en droit des actions, qui ont le droit de voter ces actions (sous réserve de toute restriction imposée à ce droit dans l'acte de fiducie) et qui, par conséquent, ont le contrôle de la société.

Question 2

L'interprétation technique indique que lorsqu'un seul des trois fiduciaires est remplacé, il y aurait une acquisition de contrôle par un groupe de personnes. Pourquoi en est-il ainsi?

Réponse 2

L'interprétation technique reconnaît que, lorsqu'une fiducie a de multiples fiduciaires, la détermination quant à savoir quel fiduciaire ou quel groupe de fiduciaires contrôle la société ne peut être faite qu'après avoir examiné tous les faits pertinents, y compris les modalités de l'acte de fiducie. Toutefois, la lettre ajoute qu'en

l'absence d'éléments de preuve indiquant le contraire, nous estimons qu'il existe une présomption selon laquelle tous les fiduciaires constituent un groupe qui contrôle la société. Nous avons adopté cette position car nous croyons que l'obligation de chacun des fiduciaires d'agir dans l'intérêt supérieur des bénéficiaires de la fiducie fait en sorte qu'il soit peu probable que deux fiduciaires puissent correctement agir ensemble pour contrôler une société, à l'exclusion du troisième fiduciaire.

Question 3

Certains commentateurs sont d'avis que la position indiquée dans l'interprétation technique contredit la position de l'ARC contenue au numéro 10 du bulletin d'interprétation IT-302R3. Êtes-vous d'accord?

Réponse 3

Le numéro 10 du IT-302R3 indique seulement que le contrôle de la société est réputé ne pas avoir changé lorsque l'exécuteur testamentaire, l'administrateur successoral ou le fiduciaire d'une **succession** est remplacé par suite **de son décès ou de son incapacité de remplir ses fonctions**. Par conséquent, cette position ne s'applique pas au remplacement des fiduciaires d'une fiducie entre vifs.

Question 4

Pourquoi l'ARC n'élargit-elle pas la position contenue dans le bulletin d'interprétation de sorte qu'elle s'applique aux fiducies entre vifs, compte tenu du fait que cette position semble être une concession administrative?

Réponse 4

La position contenue dans le bulletin d'interprétation a d'abord été adoptée lorsqu'une version antérieure de l'alinéa 256(7)*a*) donnait un fondement juridique à cette position. En 1994, une modification a été apportée à l'alinéa 256(7)*a*), laquelle a éliminé le fondement juridique de la position. Par conséquent, elle ne peut être élargie et il faudra envisager de retirer la position actuelle contenue dans le bulletin au cours de sa prochaine révision.

Question 5

La possibilité d'une acquisition de contrôle d'une société, lorsque aucun changement n'a été apporté à sa propriété effective, présente-t-elle une question de politique fiscale?

Réponse 5

Nous avons soulevé la question auprès du ministère des Finances et il semblerait que Finances ait reconnu qu'il s'agit d'une question de politique fiscale.

Calcul du revenu protégé – L'affaire *Kruco*

Le paragraphe 55(2) ne s'applique pas à un dividende dans la mesure où le gain afférent à l'action qui a été réduit peut raisonnablement être attribué à la partie du revenu se rapportant à l'action qui a été gagné ou réalisé (habituellement appelé « revenu protégé ») par une société après 1971. La position de longue date de l'ARC est à l'effet que le revenu protégé ne peut contribuer au gain sur l'action que s'il est en main et est disponible pour être distribué aux actionnaires à titre de dividende (c.-à-d. communément appelé le « revenu protégé en main »). Les directives de l'ARC établies pour calculer le montant du revenu protégé en main d'une société sont expliquées dans différents documents[10] présentés par les hauts fonctionnaires de l'ARC à des conférences de l'Association canadienne d'études fiscales. De nombreuses interprétations techniques diffusées depuis l'adoption du paragraphe 55(2) complètent ces directives. Toutefois, la décision de la Cour d'appel fédérale rendue dans l'affaire *La Reine c. Kruco Inc*[11] a soulevé des questions relativement à la validité de plusieurs de ces positions.

Question 1

L'ARC peut-elle expliquer la différence entre son approche historique à l'égard du calcul du revenu protégé et celle adoptée par les tribunaux dans la décision *Kruco*?

Réponse 1

Dans le passé, l'ARC avait pris position qu'il fallait déduire du revenu protégé d'une société le montant d'un débours ou d'une dépense, réel ou éventuel, engagé au cours de la période de détention qui n'a pas été autrement déduit dans le calcul du revenu net de la société pour fins fiscales, et qui diminuerait le gain inhérent aux actions données de la société. De plus, la position de l'ARC était à l'effet qu'il fallait soustraire du revenu protégé en main le montant de tout revenu fictif (c.-à-d. le revenu qui n'est pas représenté par des fonds effectivement touchés). Selon notre compréhension, ces positions étaient conformes à la politique fiscale sous-jacente au paragraphe 55(2).

L'ARC et Finances croyaient que le législateur n'estimait pas qu'il était nécessaire d'effectuer des rajustements à la baisse au montant réputé être le revenu

gagné ou réalisé d'une société puisque le paragraphe 55(2) énonçait que le gain réalisé sur l'action devait être attribuable au revenu protégé. Si le revenu n'était pas en main, il était logique qu'il ne pouvait contribuer à un gain sur l'action. Toutefois, dans l'affaire *Kruco*, les tribunaux n'ont pas souscrit à cette interprétation. La Cour d'appel fédérale a plutôt conclu qu'aux fins de l'application du paragraphe 55(2), le montant du gain qui est attribuable au revenu protégé sera, sous réserve de certaines exceptions, égal au montant réputé être le « revenu gagné ou réalisé » d'une société en vertu de l'alinéa 55(5)*b*) ou *c*).

Question 2

L'ARC a-t-elle envisagé, en raison de l'affaire *Kruco*, la révision de ses lignes directrices publiées?

Réponse 2

Oui, nous l'avons envisagée. Selon notre interprétation de l'affaire *Kruco*, la Cour d'appel fédérale a conclu qu'un montant ne sera inclus dans le revenu protégé d'une société que dans la mesure où il a été inclus dans le calcul de son revenu net à des fins fiscales ou qu'il s'agit d'un rajustement particulier prévu à l'alinéa 55(5)*b*) ou *c*). En outre, un montant qui a été déduit dans le calcul du revenu net de la société pour fins fiscales réduira le revenu protégé de la société. Sinon, le revenu protégé ne sera généralement réduit que par ces sorties de fonds qui ont lieu après la détermination du revenu net, mais avant que le dividende ne soit payé (p. ex. les impôts et les dividendes) dans la mesure où ces débours diminuent le revenu auquel le gain en capital peut être attribuable. L'ARC respectera la méthode de calcul du revenu protégé imposée par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Kruco*.

De plus, bien que la décision rendue dans l'affaire *Kruco* traite du calcul du revenu gagné ou réalisé d'une société privée, l'ARC accepte que ce raisonnement s'applique également au calcul du revenu gagné ou réalisé d'une société résidant au Canada qui n'est pas une société privée.

Question 3

Bien que l'affaire *Kruco* ait été décidée en faveur du contribuable, certains contribuables peuvent subir des conséquences négatives découlant du changement apporté à l'interprétation de l'ARC. Par exemple, pour les sociétés dans le secteur des ressources naturelles, la méthode historique de l'ARC permettait au contribuable d'ajouter de nouveau à son revenu tout montant déduit à titre de déduction relative aux ressources puisque cette déduction était fondée sur le montant des bénéfices relatifs aux ressources de la société et n'impliquait aucune sortie de fonds. Bien que le contribuable ne soit plus tenu de déduire de son revenu protégé les montants inclus dans son revenu net en raison de l'alinéa 12(1)*o*) ou de la non-déductibilité des droits à la Couronne, pour de nombreux contribuables, le montant de la déduction relative aux ressources dépassait généralement ces montants. L'ARC offrira-t-elle un allégement transitoire aux contribuables qui peuvent subir des conséquences négatives découlant de cette méthode révisée?

Réponse 3

Oui, nous sommes au courant de ce problème et, tel que mentionné dans le numéro 33 des *Nouvelles techniques de l'impôt sur le revenu*, un allégement transitoire sera offert à l'égard des dividendes imposables reçus avant le 1er janvier 2007. En ce qui concerne ces dividendes, l'ARC permettra au bénéficiaire du dividende de choisir parmi ce qui suit :

a) calculer le revenu protégé en main selon l'approche historique de l'ARC;

b) calculer le revenu protégé selon l'approche imposée par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Kruco*.

Pour plus de certitude, l'option de calculer le revenu protégé en main selon l'approche historique de l'ARC ne sera offerte que lorsque le contribuable accepte l'ensemble des lignes directrices de l'ARC. En d'autres termes, nous ne permettrons pas aux contribuables de choisir les éléments de l'approche historique qui leur sont favorables tout en se basant sur la décision rendue dans l'affaire *Kruco* pour choisir les éléments qui feront en sorte d'éviter les rajustements qui réduiront leur revenu protégé en main. Par exemple, on ne permettra pas à une société dans le secteur des ressources naturelles d'ajouter de nouveau un montant qu'elle déduit à titre de déduction relative aux ressources, à moins qu'elle n'accepte également de réduire de son revenu protégé en main les droits à la Couronne non déductibles ou le revenu fictif prévu à l'alinéa 12(1)*o*).

En ce qui concerne tout dividende imposable reçu après 2006, le revenu protégé devra être calculé selon la méthode imposée par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Kruco*.

Pénalités imposées à des tiers

Avant l'entrée en vigueur des pénalités administratives imposées à des tiers le 29 juin 2000, il n'existait aucune disposition prévoyant une pénalité administrative applicable à ceux qui conseillent des personnes de produire leurs déclarations de revenus basées sur des

renseignements faux ou trompeurs ou à ceux qui ferment les yeux sur des renseignements faux que leurs clients leurs fournissent, et ce à des fins fiscales. L'objectif des pénalités administratives imposées à des tiers est de dissuader ceux-ci de faire de fausses déclarations ou des omissions relativement à des questions en matière d'impôt sur le revenu ou de taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (TPS/TVH).

Les discussions sur les pénalités imposées à des tiers ont débuté en 1992 par des discussions internes au sujet d'une pénalité pour contrer l'abus dans le domaine de la surévaluation. En 1995, des discussions ont été entreprises avec le ministère des Finances sur une pénalité pour freiner l'abus dans le domaine de la promotion des abris fiscaux. En 1997, le comité Mintz a recommandé une nouvelle pénalité administrative qui aurait pour effet de tenir les conseillers et les promoteurs responsables de leurs conseils erronés. Le budget de 1999 proposait une nouvelle pénalité administrative applicable aux personnes qui font la promotion des abris fiscaux et d'autres arrangements de planification fiscale et aux personnes qui conseillent ou qui aident autrui à produire de fausses déclarations. Un projet de loi a été rendu public le 10 septembre 1999, révisé et communiqué dans sa nouvelle forme le 7 décembre 1999. Il est entré en vigueur le 29 juin 2000.

Question

L'ARC peut-elle donner une mise à jour de l'administration de cette pénalité? (Combien de cas? Comment sont-ils survenus? etc.)

Réponse

D'abord, je tiens à indiquer que le régime fiscal canadien a profité d'une relation de collaboration entre les conseillers professionnels et l'ARC. Puisque cette relation est d'une importance capitale pour tous les Canadiens et pour le bon fonctionnement de notre régime fiscal, l'ARC s'est engagée à appliquer les pénalités de façon juste, uniforme et seulement lorsque cela est clairement justifié.

Tel que cela est souligné dans la Circulaire d'information IC 01-1, *Pénalités administratives imposées à des tiers*, la pénalité imposée à des tiers doit s'appliquer à des situations « flagrantes ». À cette fin et à des fins d'uniformité, l'ARC a mis sur pied le Comité d'examen des pénalités imposées à des tiers (CEPIT). Le CEPIT est chargé d'examiner tous les rapports recommandant l'imposition d'une pénalité à un tiers par suite d'une vérification concernant la pénalité à des tiers, et ce avant l'envoi d'une lettre de proposition de pénalité. Le CEPIT effectuera un examen supplémentaire de tous les cas de pénalités à des tiers avant l'établissement de la cotisation. Le Comité comprend des cadres supérieurs de la Direction générale des programmes d'observation (DGPO) et de la Direction générale de la politique et de la planification de l'ARC, ainsi que des représentants du ministère des Finances.

Jusqu'au 31 août 2005, treize cas ont été considérés pour fins d'application de la pénalité imposée à des tiers. Après avoir examiné le bien-fondé de chaque cas, cinq de ces cas ont été rejetés aux fins d'une vérification concernant la pénalité à des tiers puisque ces cas ne respectaient pas les critères énoncés dans la circulaire. Six cas font actuellement l'objet d'une vérification. Les questions rencontrées dans les six cas comprennent le défaut de respecter les dispositions explicites de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la promotion de planifications fiscales agressives et l'inclusion de montants fictifs dans une déclaration. Deux cas ont été approuvés pour l'application de l'article 163.2 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et/ou de l'article 285.1 de la *Loi sur la taxe d'accise*. Dans ces deux cas, les déclarations d'impôt avaient été préparées avec des renseignements que le préparateur savait être fictifs.

Orientations futures

Nous savons que l'initiative des « Orientations futures » de l'ARC vise à exiger la « divulgation d'une nouvelle planification fiscale » (DNPF).

Question

Pourriez-vous expliquer ce qu'on envisage?

Réponse

Le but de l'ARC est d'élaborer un programme utile et rentable pour mieux cibler ses efforts en matière d'observation. Cela comprend l'élaboration de processus qui exigeront des entreprises qu'elles divulguent les nouveaux plans ou arrangements fiscaux, ce qui permettra d'identifier des opérations abusives et d'avertir les utilisateurs éventuels de la position de l'ARC. L'initiative a d'abord été présentée dans le cadre des Orientations futures. Elle fait maintenant partie de l'« *Initiative de l'examen de l'observation : planification fiscale agressive* » de l'ARC.

L'étude a été entreprise à l'égard des régimes d'autres juridictions fiscales en vue de mieux comprendre les questions auxquelles nous pourrons faire face. Plus particulièrement, nous examinons les lois des États-Unis

et du Royaume-Uni et les initiatives du *Australian Tax Office* axées sur la planification fiscale agressive.

Plus particulièrement, nous examinons la façon dont le *Internal Revenue Service* (IRS) lutte contre les opérations et les abris fiscaux agressifs au moyen d'une stratégie globale visant à réduire la volonté des contribuables à investir dans des opérations d'évitement fiscal abusives en réduisant les mesures incitatives. Cette stratégie comprend l'enregistrement des abris fiscaux et des exigences accrues en matière de divulgation à l'intention des contribuables et des promoteurs. D'importantes pénalités ont été instaurées en vue d'assurer l'observation.

Le Royaume-Uni a déposé un projet de loi qui exige que des contribuables qu'ils informent le *Inland Revenue* lorsqu'ils deviennent partie à un arrangement dont l'un des principaux avantages qui pourrait en découler est l'obtention d'un avantage fiscal. Les règles limitent la divulgation aux stratagèmes fondés sur l'emploi ou sur les produits financiers. Le Royaume-Uni a également déposé un projet de loi instaurant des pénalités visant les promoteurs et les contribuables en vue d'assurer l'observation.

Le *Australian Tax Office* public des renseignements sur la planification fiscale agressive et émet des communiqués dans le but d'avertir les contribuables et les promoteurs des genres d'opérations ou d'arrangements qui sont considérés comme inacceptables et sujets à contestation. De plus, une commission d'étude des promoteurs offre une aide pour identifier les promoteurs fiscaux qui élaborent, encouragent la participation ou vendent activement des arrangements desquels résultent de l'évitement fiscal. Un certain nombre d'autres initiatives sont en place pour traiter de la planification fiscale agressive.

L'objectif de notre programme de « divulgation d'une nouvelle planification fiscale » est d'accroître la divulgation et les exigences en matière de renseignements en vue d'aider à identifier les secteurs comportant un risque plus élevé d'inobservation et d'accroître la transparence du régime fiscal canadien. Les lois et les initiatives des trois pays que nous étudions sont complexes. Nous souhaitons apprendre de leurs expériences. En y consacrant le temps nécessaire pour effectuer ces études, nous prévoyons élaborer un programme utile et rentable qui réduirait le fardeau des exigences en matière de déclaration.

Delaware Revised Uniform Partnership Act

Dans le numéro 20 des *Nouvelles techniques de l'impôt* du 14 juin 2001, l'ARC a indiqué que les attributs d'une entité créée en vertu du *Delaware Revised Uniform Partnership Act* (DRUPA) s'apparentent davantage à ceux d'une société de personnes régie par le régime canadien de *common law* qu'à ceux d'une société par actions canadienne et, qu'à ce titre, une entité régie par le DRUPA serait généralement traitée comme une société de personnes aux fins de la législation fiscale canadienne. L'ARC a réitéré cette position lors de la conférence annuelle de l'Association canadienne d'études fiscales de 2002 (publiée ultérieurement dans le numéro 25 des *Nouvelles techniques de l'impôt* du 30 octobre 2002) à l'effet que les sociétés de personnes créées en vertu du DRUPA seraient traitées comme des sociétés de personnes aux fins de la *Loi*, pourvu qu'elles exploitent une entreprise en vue de tirer un profit.

Question 1

Lors de la conférence de l'Association fiscale internationale (AFI) de 2005, l'ARC a mentionné qu'elle examinerait de nouveau la question de savoir si une société en commandite régie par le DRUPA est une société de personnes ou une société aux fins de l'impôt canadien. Pourriez-vous expliquer pourquoi l'ARC a choisi d'examiner à nouveau cette question?

Réponse 1

Il peut paraître inhabituel que l'ARC examine à nouveau une question qui a été traitée aussi récemment. Plus tôt cette année, on a demandé à la Direction des décisions en impôt d'examiner une série d'opérations relativement complexes impliquant une entité régie par le DRUPA. Une des questions soulevées lors de cette analyse était de savoir si la position de l'ARC à l'égard du DRUPA était fondée en droit. À la suite de l'analyse, la Direction a conclu que la position actuelle devrait être maintenue et que la disposition d'une loi étrangère en matière de société de personnes établissant le statut d'entité juridique distincte ne devrait pas, en soi, empêcher une entité d'être traitée comme une société de personnes aux fins de la *Loi*. Toutefois, les entités régies par le DRUPA qui sont créées à des fins non lucratives ne sont pas considérées comme des sociétés de personnes aux fins de la *Loi*.

Question 2

Cette position s'appliquerait-elle également à l'égard d'une société de personnes créée en vertu du *Delaware Revised Uniform Limited Partnership Act* (DRULPA) plutôt que du DRUPA?

Réponse 2

Cette position devrait également s'appliquer à une société de personnes créée en vertu du DRULPA, pourvu que ses associés exploitent une entreprise en commun en vue de réaliser un profit.

Examen du processus de décisions anticipées en matière d'impôt sur le revenu

En 2004, dans une décision anticipée en matière d'impôt sur le revenu[12], l'ARC a indiqué qu'elle entreprenait un examen du processus général de décisions anticipées en matière d'impôt sur le revenu. À ce moment-là, les commentateurs ont suggéré que l'examen avait été déclenché par les règlements récents conclus entre l'ARC et certains abris fiscaux pour productions cinématographiques qui avaient obtenu des décisions anticipées en matière d'impôt sur le revenu[13].

Question 1

L'ARC peut-elle nous donner une mise à jour de son examen sur le processus de décisions anticipées en matière d'impôt sur le revenu?

Réponse 1

L'examen du processus était axé sur le fait de savoir si la Circulaire d'information 70-6R5 était encore d'actualité et si les diverses mises en garde et les divers avertissements et commentaires étaient suffisants et efficaces. Ces mises en garde, avertissements et commentaires sont utilisés pour restreindre l'application et l'étendue des décisions rendues. La revue portait aussi sur la diligence raisonnable nécessaire à apporter à l'égard des renseignements supplémentaires que le contribuable divulgue, mais qui ne sont pas nécessairement reflétés dans la décision rendue. La Direction a également examiné de nouveau la position de l'ARC à l'égard des décisions relatives aux questions de fait et concernant les opérations terminées ou partiellement terminées.

Question 2

Votre examen a-t-il entraîné des modifications aux mises en garde, aux avertissements et aux commentaires qui sont inclus dans vos lettres de décision?

Réponse 2

La Direction a conclu que les diverses mises en garde et les divers avertissements et commentaires actuellement utilisés dans la Circulaire d'information 70-6R5 et dans les lettres de décision sont toujours efficaces pour restreindre l'application et l'étendue des décisions rendues et, par conséquent, elle a décidé qu'il n'était pas nécessaire, en ce moment, d'apporter des modifications aux lettres de décision.

Question 3

La communauté fiscale a certaines préoccupations à l'effet qu'il est maintenant très difficile d'obtenir une décision lorsque le cas implique des abris fiscaux. Cette préoccupation est-elle justifiée?

Réponse 3

En ce qui concerne les abris fiscaux[14], la Direction continuera de rendre des décisions fondées sur le droit fiscal et la politique du ministère des Finances. Cependant, afin de fournir une certitude et une équité aux contribuables et de conserver l'intégrité d'un processus de décisions ouvert, transparent et exécutoire, l'ARC fera preuve de plus de diligence en ce qui concerne les observations formulées dans les demandes de décision concernant les abris fiscaux. Bien que l'étendue de la demande de renseignements ne soit pas élargie de façon générale, les demandes de décision concernant les abris fiscaux peuvent faire l'objet d'un examen plus approfondi et de demandes additionnelles de renseignements et d'explications de la part des représentants des contribuables afin de s'assurer que la Direction comprend complètement la nature et les conséquences fiscales futures de ces décisions. La Direction désire également rappeler que dans la mesure où le processus de décisions est caractérisé par la divulgation volontaire et complète de tous les faits et renseignements pertinents aux décisions demandées par l'auteur de la demande, l'ARC ne sera liée que par les faits et les opérations envisagées qui sont indiqués dans la lettre de décision rendue et elle ne sera pas liée par les faits divulgués dans les renseignements supplémentaires que le contribuable a fourni et qui ne sont pas compris dans la lettre de décision. La circulaire d'information sera modifiée afin de préciser que l'ARC ne sera liée que par les faits contenus dans la lettre de décision.

Question 4

La Direction a-t-elle changé sa position relative aux décisions sur des questions de fait?

Réponse 4

La position de la Direction relative aux décisions sur des questions de fait est la même que celle indiquée dans la circulaire d'information[15]. La Direction continuera de refuser de rendre une décision lorsque la question sur laquelle l'ARC doit statuer est essentiellement basée sur les faits et que les circonstances sont telles qu'on ne peut

établir tous les faits pertinents au moment de la demande de décision. Selon la Direction, il n'est pas utile de rendre des décisions sur des questions de fait qui ne peuvent être déterminées à ce moment-là et faire en sorte que la décision soit assujettie à une mise en garde selon laquelle elle ne s'applique pas si les faits prouvent le contraire.

Question 5

La Direction des décisions a-t-elle changé sa position concernant les opérations terminées ou partiellement terminées?

Réponse 5

La Direction a quelque peu changé sa position en ce qui concerne les décisions rendues à l'égard des opérations terminées ou partiellement terminées. La Direction a décidé qu'elle peut rendre des décisions en toute sécurité à l'égard d'opérations terminées ou partiellement terminées pourvu que deux conditions soient respectées, à savoir (i) que la décision ait été demandée avant que les opérations envisagées ne soient terminées et (ii) que la question ne fasse pas l'objet d'une vérification, conformément à la politique de la Direction en vigueur depuis longtemps. Le contribuable court le risque de recevoir une décision qui ne lui sera pas favorable s'il demande une décision sur des opérations terminées ou partiellement terminées. Les contribuables devraient tenir compte du fait que, bien que des changements peuvent être apportés aux opérations envisagées au cours du processus de décision, ces possibilités ne sont pas disponibles à l'égard des opérations terminées. La Direction fera évidemment part à la Direction générale de la vérification de tout renseignement que le contribuable a divulgué concernant les opérations terminées ou partiellement terminées qui ont fait l'objet d'une décision défavorable.

En ce qui concerne les activités de vérification de l'ARC, il s'agit également d'une bonne occasion pour la Direction de réfuter la notion qu'ont certains dans la communauté fiscale selon laquelle le fait de rendre une décision exécutoire empêche toute vérification subséquente des opérations divulguées dans la décision. Tous les faits et toutes les opérations qui font l'objet d'une décision anticipée ont toujours été et demeureront toujours sujets à une vérification lorsque les opérations seront terminées afin de s'assurer que les faits sont exacts et que les opérations ont été mises en œuvre de la façon dont elles ont été divulguées. Conformément à la position déclarée de l'ARC[16], en cas d'omission importante ou de présentation erronée des faits dans l'exposé des faits pertinents ou dans l'exposé des opérations envisagées, tels qu'ils sont indiqués dans la lettre de décision, la décision anticipée ne sera pas valable et ne liera pas l'ARC.

Crédits pour réduction des émissions de gaz à effet de serre et crédits compensatoires

Dans le cadre de la réponse du Canada en vue de respecter son engagement en vertu de la Convention de Kyoto, on s'attend à ce que le gouvernement fédéral mette en œuvre un régime selon lequel les contribuables qui émettent des gaz à effet de serre (GES) dans l'atmosphère puissent obtenir des crédits compensatoires ou des crédits pour réduction des émissions de GES lorsqu'ils les réduisent ou lorsqu'ils investissent dans des projets qui absorberont les émissions de GES; par exemple, les projets de séquestration ou de puits de carbone. Une fois que ces crédits auront été gagnés, le contribuable pourra les utiliser afin de respecter ses objectifs en matière de réduction des émissions ou pourra les vendre à des tiers.

La justification de la permission de faire le commerce des crédits compensatoires et des crédits pour réduction des émissions de GES est à l'effet de permettre la réalisation de la réduction des émissions où cela est le plus rentable, ce qui pourrait réduire de façon importante le coût global des engagements que le Canada s'est fixé.

Question 1

Quel est, selon l'ARC, le traitement fiscal approprié de l'acquisition ou de la disposition de ces crédits?

Réponse 1

Comme la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne traite pas spécifiquement des conséquences fiscales découlant de l'acquisition ou de la disposition de ces crédits, les conséquences fiscales liées à ce genre d'opérations doivent être déterminées en fonction des principes fiscaux actuels établis en vertu de la loi et de la jurisprudence. En d'autres termes, le traitement fiscal approprié pour ce genre d'opérations ne peut être déterminé qu'à la suite d'un examen de tous les faits liés à l'opération particulière, y compris les droits et les obligations juridiques créés en vertu de ces ententes.

La jurisprudence exige que l'approche qui doit être suivie dans le cadre de la détermination du bénéfice aux fins de l'impôt soit conforme aux dispositions de la *Loi*, aux règles de droit établies ainsi qu'aux principes commerciaux reconnus, et cette approche devrait donner une image fidèle du revenu du contribuable pour l'année d'imposition. De plus, le document présenté par Diana Stevens et Jay Pon à la Conférence annuelle de

2002 de l'Association canadienne d'études fiscales pourrait être utile à ces fins.

Question 2

Selon ces commentaires, il semblerait que le traitement fiscal pour un vendeur et pour un acquéreur peut être différent.

Réponse 2

L'ARC reconnaît qu'un traitement fiscal asymétrique peut survenir entre l'acquéreur et le vendeur d'un crédit particulier; par exemple, l'achat du crédit peut représenter une dépense d'entreprise qui peut être déductible dès à présent pour l'acquéreur alors qu'il peut s'agir d'une rentrée de capital pour le vendeur.

Question 3

Afin qu'une dépense soit déductible dans le calcul du revenu d'un contribuable, elle doit avoir été engagée en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien. L'ARC est-elle convaincue que cette exigence sera respectée dans le cadre de l'acquisition de crédits pour réduction des émissions de GES ou des crédits compensatoires?

Réponse 3

Compte tenu du fait que la plupart des contribuables seront tenus de réduire leurs émissions de GES liées à leurs opérations commerciales, l'ARC s'attend à ce que toute dépense liée à l'acquisition de ces crédits soit normalement engagée en vue de tirer ou de produire un revenu de l'entreprise. Aux fins de la présente discussion, nous avons présumé que cela était le cas.

Question 4

Un moyen auquel le contribuable peut recourir pour réduire ses émissions de GES et obtenir des crédits compensatoires ou des crédits pour réduction des émissions de GES est de remplacer les immobilisations actuelles avec de nouveaux biens amortissables à haut rendement énergétique. Un contribuable peut autrement acquérir ces crédits auprès d'un tiers. L'ARC a-t-elle des idées du traitement fiscal qu'elle accorderait à l'une et l'autre de ces méthodes?

Réponse 4

Lorsqu'un contribuable réduit ses émissions de GES en remplaçant ses immobilisations avec de nouveaux biens amortissables à haut rendement énergétique, nous croyons que le coût d'acquisition du bien qui donne droit à ces crédits devrait généralement être inclus dans le coût en capital des biens amortissables particuliers acquis.

Le traitement fiscal relatif au coût d'acquisition des crédits compensatoires et des crédits pour réduction des émissions de GES d'un tiers dépendra de la nature des droits acquis compte tenu des circonstances pertinentes entourant le cas. Bien qu'on s'attende à ce que ces crédits devraient être disponibles afin de les appliquer aux réductions des émissions des GES du contribuable pour les années à venir, on s'attend également à ce qu'un crédit particulier ne puisse être appliqué qu'une seule fois. Si c'est le cas, étant donné que le coût d'acquisition des crédits peut être lié au coût de production des produits du contribuable, nous croyons que ces coûts devraient être inclus dans le coût des biens produits par le contribuable au cours de l'année. Par conséquent, une partie du coût d'acquisition devrait être déduite pour l'année à titre de coût des biens vendus alors que le solde devrait être inclus dans le coût de l'inventaire en main. Autrement, le coût d'acquisition des crédits devrait généralement être déductible dans l'année d'imposition au cours de laquelle il est appliqué.

Dans le cas où les coûts d'acquisition des crédits pourraient être considérés comme ayant un caractère de capital (p. ex., les crédits sont accordés pour une période indéterminée ou pour un certain nombre d'années, et ces crédits ne peuvent être reportés), tout coût en capital engagé devrait représenter soit le coût d'acquisition d'une immobilisation admissible (durée de vie utile indéfinie), soit le coût d'un bien amortissable inclus dans la catégorie 14 (terme fixe).

Question 5

Les opérations qui comportent la vente de ces crédits peuvent varier de celles qui sont clairement identifiées à titre de revenu; par exemple, une vente par un négociant ou un concessionnaire de ces crédits, à celles qui sont plus indicatives d'une opération de nature capitale; par exemple, une seule opération qui n'est pas liée aux activités commerciales ordinaires du contribuable. L'ARC peut-elle donner son opinion quant au traitement fiscal des produits liés à la vente de crédits compensatoires et de crédits pour réduction des émissions de GES qui se situent entre ces deux extrêmes?

Réponse 5

Le traitement fiscal des produits reçus en raison de la vente de crédits compensatoires et de crédits pour réduction des émissions de GES dépendra des faits liés à une situation particulière, y compris le traitement de tout

coût d'acquisition. Dans le cas où un contribuable aurait acquis ces crédits afin de les vendre, les produits seront généralement reçus au titre du revenu et devraient être inclus dans le revenu du contribuable au moment où ce montant devient recevable. De plus, dans la mesure où l'acquisition et la disposition de ces crédits peuvent être considérées comme partie intégrante de l'entreprise du contribuable (c.-à-d. semblable aux opérations de change ou de couverture), tout produit de la vente peut être considéré comme ayant été reçu au titre du revenu.

Dans la mesure où le coût d'acquisition des crédits représente le coût d'un bien incorporel amortissable ou d'une immobilisation admissible ou qu'une disposition soit de nature capitale, les produits résultant de la vente des crédits devraient généralement représenter des produits de disposition soit d'une immobilisation, soit d'un montant en immobilisation admissible conformément aux dispositions particulières prévues à la *Loi*.

Question 6

L'ARC envisage-t-elle des situations dans lesquelles les produits d'une disposition de crédits compensatoires et de crédit pour réduction des émissions de GES pourraient être un paiement non imposable?

Réponse 6

En règle générale, nous croyons qu'un montant reçu de la disposition d'un crédit compensatoire ou d'un crédit pour réduction des émissions de GES devrait être attribuable à l'entreprise du contribuable et ne devrait pas être considéré comme un « gain fortuit » non imposable; c'est-à-dire, un montant qui n'est attribuable à aucune source.

Protocole d'entente entre les autorités compétentes du Canada et des États-Unis

Question

L'ARC peut-elle commenter les prochaines étapes (mise en œuvre) du protocole d'entente (PE) entre les autorités compétentes du Canada et des États-Unis (É.U.)?

Réponse

Le 29 juillet 2005, le Canada et les É.U. ont annoncé un certain nombre de changements visant à mettre en œuvre le PE, lequel a été signé le 3 juin 2005. Ces changements sont les suivants :

1. Nomination de Jim Gauvreau, directeur, Division des services de l'autorité compétente (DSAC), et de Bruce Messenger, économiste en chef, DSAC, à titre de représentants de l'ARC ainsi que de Tim Dehan, gestionnaire, *Tax Treaty*, et de Clark Armitage, chef de la direction générale, *APA Program*, à titre de représentants de l'IRS aux fins des discussions bilatérales entourant la mise en œuvre du PE.

2. Établissement des priorités à l'ordre du jour aux fins de discussion.
   - Première priorité : préparer un PE qui établira une procédure exécutoire afin de déterminer les circonstances et les faits sous-jacents d'un cas particulier lorsqu'un désaccord sur les faits persiste dans un cas de procédure d'accord à l'amiable (PAA).
   - Deuxième priorité : créer un ensemble de lignes directrices visant à résoudre les cas mettant en jeu des questions de fond pouvant compliquer la résolution de ces cas. Ces questions englobent, sans toutefois s'y limiter, la détermination de ce qui suit :
     - une indemnité de pleine concurrence pour des opérations de fabrication en consignation;
     - si le degré d'intégration d'une entreprise justifie l'utilisation de la méthode du partage des bénéfices et, le cas échéant, la valeur relative des contributions faites par des parties liées aux fins de réaliser des profits;
     - la présence d'immobilisations incorporelles exceptionnelles et la détermination de leur valeur de pleine concurrence;
     - l'existence ou non d'un établissement stable (ES) et le montant des profits devant lui être attribués;
     - si une opération est correctement caractérisée comme étant une fourniture de services par opposition à une licence concernant une immobilisation incorporelle;
     - le montant du dédommagement, le cas échéant, au moment de la fermeture ou de la réinstallation d'une entreprise et l'allocation des frais associés à la fermeture s'y rapportant;
     - un allégement approprié lorsque les lois du pays de la source et de résidence sont en conflit.

- Troisième priorité : élaborer des lignes directrices afin d'identifier et d'éliminer les obstacles de procédure qui entravent ou retardent la résolution des cas de double imposition.
- Quatrième priorité : élaborer un PE pour traiter d'un certain nombre de questions relatives aux avis.

3. Traiter les questions de transition.

   On a soulevé des questions au sujet de la manière dont les cas de PAA devraient être gérés lorsque les questions qu'ils soulèvent tombent sous l'une des catégories de questions de fond indiquées ci-dessus. Il est important de guider les contribuables ainsi que leurs organisations respectives en ce qui concerne la gestion de ces cas au cours de la période où différentes questions de fond seront abordées lors de la préparation des lignes directrices. Tous les cas de PAA seront examinés afin de parvenir à une entente et de régler le (ou les) cas en temps opportun. En conséquence, malgré le fait qu'un cas particulier puisse présenter une ou plusieurs questions de fond qui seraient par ailleurs abordées dans un ensemble de lignes directrices, chaque cas sera examiné sans délai pour des fins de discussion et de règlement éventuel. Si, après une période raisonnable, il est impossible de conclure une entente portant sur une ou plusieurs questions de fond, le dossier sera mis en suspens en attendant la signature du ou des PE relatifs à ces questions. Le dossier sera alors résolu conformément aux lignes directrices visant les questions de fond en cause.

4. Signature et publication des PE.

   Afin de guider les contribuables et leurs organisations, chaque ensemble de lignes directrices (ou PE) abordant des questions spécifiques de procédure ou de fond sera publié dès qu'il aura été approuvé et signé.

Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

La *Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* (la Convention) de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) – Conseil de l'Europe (CE) est entrée en vigueur en avril 1995 lorsque cinq pays, c.-à-d. le Danemark, la Finlande, la Norvège, la Suède et les États-Unis, ont ratifié la Convention. La Convention est actuellement en vigueur dans 11 pays et trois autres pays, y compris le Canada, l'ont signée ou ratifiée mais ne peuvent pas encore l'appliquer.

En vertu de la Convention, les pays participants profitent de trois types d'aide administrative, à savoir l'échange de renseignements, l'aide à percevoir les taxes et la livraison de documents.

Question 1

En ce qui concerne la Convention signée par le Canada en avril 2004, l'ARC peut-elle fournir des renseignements sur son application?

Réponse 1

En premier lieu, la Convention n'entrera en vigueur qu'après que les lois fiscales canadiennes seront modifiées et que le Canada aura avisé l'un des dépositaires de la Convention (c.-à-d. le Secrétaire général du CE ou le Secrétaire général de l'OCDE) que la Convention peut s'appliquer au Canada. Les modifications à la *Loi de l'impôt sur le revenu* ont été incluses dans les modifications techniques que le ministère des Finances a émises en juillet 2005.

L'ARC a signé la Convention parce qu'elle offre des outils utiles qui ne sont pas disponibles en vertu de nos conventions fiscales bilatérales. Par exemple, la Convention s'appliquera à une gamme plus vaste de taxes (p. ex. la taxe sur les produits et services et la taxe d'accise). La plupart des conventions fiscales bilatérales ne visent que l'impôt sur le revenu.

L'application de la Convention sera semblable à l'application de nos conventions fiscales bilatérales qui prévoient déjà l'échange de renseignements. La Convention ne primera pas sur les conventions bilatérales auxquelles le Canada est une partie. À l'avenir, le Canada pourra utiliser la méthode la plus appropriée dans le cadre de tout échange de renseignements.

La Convention permet des échanges de renseignements multilatéraux dans des situations où plus de deux pays sont visés par le même cas, une option qui n'est pas offerte sur le plan bilatéral. Dans de telles circonstances, la Convention, plutôt que trois ou plusieurs conventions fiscales bilatérales, sera utilisée pour échanger des renseignements. À notre avis, cela permettra d'effectuer ce qui suit :

- accroître la collaboration internationale en vue de lutter contre l'évitement fiscal et l'évasion fiscale;
- améliorer la capacité de l'ARC de vérifier que les entreprises et les particuliers ont payé leur juste part d'impôt;

- améliorer l'administration du régime fiscal canadien.

À cet égard, nous savons qu'un certain nombre de vérifications fiscales multilatérales simultanées ont été entreprises en vertu de la Convention par d'autres parties à cette dernière, lesquelles visent à la fois les taxes directes et indirectes. Ces vérifications se sont avérés très efficaces.

La Convention permet également d'effectuer ce qui suit :

- fixer les différents types d'échange de renseignements;
- préciser la façon dont l'échange de renseignements fiscaux peut être entrepris;
- prévoir la conduite de vérifications fiscales à l'étranger;
- donner la possibilité aux parties de décider si elles acceptent d'effectuer une vérification simultanée, chacune dans son propre pays, de la situation fiscale d'une personne à l'égard de laquelle elles ont un intérêt commun.

Question 2

En vertu de la Convention, les pays participants peuvent profiter de trois types d'aide administrative, à savoir l'échange de renseignements, l'aide à percevoir les taxes et la livraison de documents. Y a-t-il une raison pour laquelle le Canada n'a accepté que les dispositions de la Convention portant sur l'échange de renseignements?

Réponse 2

Le Canada n'a pas accepté d'aider d'autres pays à percevoir les taxes auprès des résidents canadiens car il préfère continuer à négocier l'aide à la perception de taxes de façon bilatérale. Le Canada n'a pas accepté les dispositions portant sur la livraison de documents aux contribuables parce que nos partenaires des conventions ont accès aux services postaux et de messagerie canadiens.

Création de pertes en capital

Nous savons que de nombreuses opérations sont conçues et effectuées dans le but de créer une perte en capital aux fins de l'impôt sur le revenu. Voici un exemple simple :

Une société (X Ltée) dispose d'une immobilisation donnée (le Bien) à sa juste valeur marchande à une personne n'ayant aucun lien de dépendance et ne reçoit qu'une contrepartie en espèces. X Ltée réalise un gain en capital considérable lors de la vente.

X Ltée constitue en société une nouvelle entité (Nouvelle Ltée) et utilise l'argent qu'elle a reçu lors de la vente du Bien pour souscrire à des actions de Nouvelle Ltée. Les actions ordinaires de Nouvelle Ltée auront une juste valeur marchande, un capital versé et un prix de base rajusté correspondant au montant de souscription.

Nouvelle Ltée déclare et verse un dividende en actions sur les actions ordinaires sous forme d'actions privilégiées rachetables au gré de la société ou du détenteur (actions « *high/low* ») ayant un prix de rachat total égal à la juste valeur marchande des actions ordinaires de Nouvelle Ltée immédiatement avant la déclaration du dividende en actions, mais ayant un montant nominal de capital versé. Le versement du dividende en actions dans cette situation réduit effectivement la juste valeur des actions ordinaires de Nouvelle Ltée tout en conservant le prix de base rajusté et le capital versé de ces actions. En outre, en vertu de la définition du terme « montant » au paragraphe 248(1), puisque le capital versé des actions « *high/low* » de Nouvelle Ltée n'augmentera que d'un montant nominal, le montant du dividende en actions dans cette situation sera nominal.

X Ltée vendra par la suite les actions ordinaires de Nouvelle Ltée à leur juste valeur marchande (un montant nominal) à une personne qui n'est pas par ailleurs affiliée à X Ltée. Cette dernière subira une perte en capital lors de la vente et l'utilisera pour éponger le gain en capital qu'elle a réalisé en raison de la vente du Bien.

Question

Supposons qu'aucune disposition anti-évitement spécifique ne s'applique à ce type d'opération, l'ARC appliquerait-elle la DGAÉ?

Réponse

L'ARC appliquera la DGAÉ à ces types de situations. Les opérations décrites ci-dessus entraînent la création d'une perte en capital fictive pour X Ltée car cette dernière n'a que transféré la juste valeur marchande des actions ordinaires de Nouvelle Ltée aux actions « *high/low* » de Nouvelle Ltée et n'a subi aucune perte économique réelle. L'ancien paragraphe 55(1) visait des opérations, telle que celle décrite ci-dessus, qui étaient conçues en vue de réduire artificiellement ou indûment un gain en capital ou d'accroître ou de créer une perte en capital résultant de la disposition d'un bien (voir l'affaire *Russell H. Daggett c. MRN*[17]). Les notes explicatives qui traitent de l'abrogation de l'ancien

paragraphe 55(1) indiquent que la DGAÉ vise à remplacer cette ancienne disposition anti-évitement.

Préoccupations et questions relatives à la disposition générale anti-évitement et en matière de vérification

Question 1

L'ARC peut-elle donner une mise à jour de certaines statistiques relatives à la disposition générale anti-évitement (DGAÉ)?

Réponse 1

Au 30 juin 2005, les statistiques relatives à la DGAÉ sont les suivantes :

Cas renvoyés au Comité de la DGAÉ par l'Évitement fiscal		628
DGAÉ a été appliquée		417 (66 %)
Position première	183 (44 %)	
Position secondaire	234 (56 %)	
DGAÉ n'a pas été appliquée		206
Décisions différées		5

Il convient de noter que la DGAÉ a également été utilisée à titre de position secondaire dans le cadre d'abris fiscaux et de projets particuliers : les dépouillements de régimes enregistrés d'épargne-retraite (REER), les dons au comptant avec effet de levier et les fiducies de la Barbade au profit du conjoint. En raison du grand nombre de contribuables qui participent à ces arrangements, seuls les arrangements (par opposition à chacun des contribuables) sont renvoyés au Comité de la DGAÉ. Par conséquent, ces nouvelles cotisations multiples ne sont pas reflétées dans les statistiques relatives à la DGAÉ mentionnées ci-dessus.

Question 2

L'ARC peut-elle donner des exemples courants de genres de cas d'évitement fiscal où la DGAÉ est soit considérée ou appliquée?

Réponse 2

Voici quelques exemples particuliers où la DGAÉ est d'un intérêt spécial :

- Certains mécanismes de financement internationaux utilisés pour créer des frais d'intérêts ou pour importer des frais d'intérêts provenant d'autres administrations fiscales (on pourrait également tenir compte du paragraphe 95(6) relativement à ces mécanismes).
- L'évitement de l'application du paragraphe 85.1(4) à la disposition d'actions d'une société étrangère affiliée (85.1(3)). Le paragraphe 85.1(3) prévoit que lorsqu'un contribuable a disposé d'actions d'une société étrangère affiliée du contribuable en faveur d'une autre société étrangère affiliée du contribuable pour des actions du capital-actions de cette dernière, le transfert est traité comme un transfert libre d'impôt aux fins de l'impôt sur le revenu canadien. Le paragraphe 85.1(4) prévoit que le paragraphe (3) ne s'applique pas relativement à une disposition qui fait partie d'une série d'opérations ou d'événements visant à disposer de l'action en faveur d'une personne (autre qu'une société étrangère affiliée) avec laquelle le contribuable n'avait aucun lien de dépendance. L'ARC est en train d'identifier des cas dans lesquels les opérations comportant des ventes à des personnes n'ayant aucun lien de dépendance sont effectuées en vue d'éviter l'application du paragraphe 85.1(4). En plus de la DGAÉ, on tiendra également compte du paragraphe 95(6).
- L'utilisation des dividendes en actions pour effectuer ce qui suit :
  - créer des pertes en capital pour compenser des gains en capital;
  - créer un report rétrospectif d'une perte en capital visé par le paragraphe 164(6);
  - éviter l'impôt des enfants mineurs.
- Les questions concernant les fiducies non-résidentes.
  - Les contrats de fiducie de la Barbade au profit du conjoint au moyen desquels un bien est transféré, libre d'impôt, à une fiducie de la Barbade au profit du conjoint et est vendu de nouveau au conjoint canadien afin de créer une majoration du coût de l'immobilisation en s'appuyant sur l'exemption de gain en capital prévue à la convention avec la Barbade.
  - Le transfert de biens à des fiducies étrangères dont les bénéficiaires sont canadiens afin de soustraire le revenu et les gains éventuels de l'impôt canadien grâce à l'application des dispositions d'une convention.
- Les questions relatives aux conventions, y compris le chalandage fiscal en vue d'éviter l'impôt lors de la disposition d'un bien canadien imposable ou de réduire la retenue d'impôt à la source de la partie XIII relative à l'intérêt, aux dividendes et aux redevances, entre autres.

- Les arrangements relatifs aux dons au comptant avec effet de levier.
- Les dépouillements de REER.
- Les dépouillements des surplus – Résidents et non-résidents.

Question 3

Quelles sont les autres questions en matière d'observation qui constituent actuellement une préoccupation importante pour l'ARC?

Réponse 3

Les autres questions en matière d'observation qui constituent actuellement une préoccupation importante pour l'ARC comprennent les suivantes :

- Les contribuables canadiens qui transfèrent la partie internationale de leur entreprise à une entité étrangère liée dans une administration fiscale ayant un taux d'imposition relativement inférieur. Nous sommes préoccupés par le prix de transfert utilisé, le prix de transfert subséquent des biens vendus à la société étrangère et la question de la résidence de l'entité étrangère.
- Les entreprises canadiennes qui transfèrent des actifs incorporels à des sociétés liées dans des paradis fiscaux. Nous sommes préoccupés par le prix de vente des biens incorporels, la valeur des droits imposés et la question de la résidence de la société liée.
- L'impôt étranger payé : les crédits d'impôt étranger créés ou demandés abusivement.
- Les droits à la Couronne : les droits payés au Canada ou à une province, autre qu'un montant visé par règlement (c.-à-d. le sous-alinéa 1211d)(ii) du Règlement).
- La continuité d'une perte : les erreurs dans les comptes pour pertes et le bien-fondé de l'application des pertes pour réduire le revenu imposable d'autres années.
- Tous les arrangements de dons qui entraînent des crédits d'impôt ou des déductions pour dons de bienfaisance gonflés.

Projet de loi

Question 1

Quelle est la pratique de l'ARC relativement aux modifications législatives qui ne sont pas encore en vigueur?

Réponse 1

L'ARC a comme pratique de longue date de demander aux contribuables de produire leur déclaration selon les modifications proposées. Cette pratique facilite à la fois le fardeau de l'observation pour les contribuables et le fardeau administratif pour l'ARC. Toutefois, lorsque les modifications proposées entraînent des augmentations de prestations (p. ex. la prestation fiscale canadienne pour enfants) en faveur du contribuable ou lorsqu'un montant considérable de réduction ou de remboursement est en jeu, la pratique de l'ARC a consisté à attendre jusqu'à ce que la mesure entre en vigueur.

Question 2

Quels conseils pratiques l'ARC peut-elle à donner aux contribuables relativement aux modifications proposées concernant les fiducies non-résidentes (FNR), les entités de placement étrangères (EPE) et les sociétés étrangères affiliées (SEA) lorsqu'il existe une incertitude quant au libellé final des modifications proposées?

Réponse 2

En ce qui concerne les propositions législatives actuelles ayant trait aux FNR, aux EPE et aux SEA que le ministère des Finances a rendues publiques, lorsqu'il faut décider de produire ou non des déclarations en fonction de la loi en vigueur plutôt qu'en fonction de ces propositions législatives, les contribuables devraient être conscients des dates d'application de ces dernières. On s'attend à ce que les contribuables qui choisissent de produire leur déclaration en fonction de la loi en vigueur plutôt que selon les propositions législatives mettent à jour leur situation fiscale, en temps opportun, une fois que les propositions législatives sont adoptées. Dans ce cas, l'ARC peut renoncer aux pénalités, le cas échéant.

Mise à jour concernant le paragraphe 95(6)

L'alinéa 95(6)*b*) s'applique, entre autres, lorsqu'une personne acquiert une action ou en dispose et que la principale raison de l'acquisition ou de la disposition est de permettre à une personne d'éviter, de réduire ou de reporter un impôt. Lorsque cet alinéa s'applique, l'acquisition ou la disposition de l'action est réputée ne pas avoir eu lieu. L'ARC considère que le paragraphe 95(6) s'applique à diverses relations impliquant des sociétés étrangères affiliées et des structures de financement. Au cours de la Conférence annuelle de 2004 de l'Association canadienne d'études fiscales, l'ARC a déclaré qu'elle pourrait donner des exemples de structures qui ne contreviennent pas au paragraphe 95(6).

Question

L'ARC peut-elle donner suite à cette déclaration?

Réponse

L'ARC est toujours d'avis que le paragraphe 95(6) est une règle anti-évitement dont le libellé est d'application générale. Depuis la Conférence de 2004 de l'ACEF, l'ARC a préparé quelques exemples de structures où elle estime que l'alinéa 95(6)*b*) s'appliquera et d'autres où elle estime que l'alinéa 95(6)*b*) ne s'appliquera pas. L'ARC a l'intention de publier ces exemples dans un prochain numéro des *Nouvelles techniques de l'impôt*. L'achèvement du ITTN a été reporté en attendant la décision qui sera rendue dans l'affaire *Univar Canada Ltd* qui a été entendue par la Cour canadienne de l'impôt en mai 2005. Toutefois, certaines ébauches d'exemples ont été discutées lors de la table ronde de l'ARC à la Conférence de l'AFI tenue à Toronto en mai 2005.

Toute nouvelle cotisation éventuelle en vertu du paragraphe 95(6) sera acheminée à l'Administration centrale pour fins de révision par les représentants de la Direction des décisions en impôt, de la Division de l'évitement fiscal et des vérifications spéciales et de la Direction de l'impôt international.

Mise à jour concernant la question du prix de transfert

À la Conférence annuelle de 2004 de l'Association canadienne d'études fiscales, l'ARC a indiqué que le Comité de revue des prix de transfert (CRPT) avait reçu six renvois de requalification qui ont été retournés au bureau local aux fins d'un examen approfondi.

Question

L'ARC peut-elle donner une mise à jour sur les requalifications et, plus particulièrement, quels genres de requalifications s'agit-il?

Réponse

Depuis août 2005, le CRPT a reçu un total de 12 renvois de requalification. Parmi ceux-ci, deux renvois sont à l'étape où des propositions seront émises, et on recueille toujours des renseignements sur les dix autres cas.

Dans le cas où l'on a conclu qu'une requalification s'applique et que le CRPT approuve la nouvelle cotisation, nous n'estimons pas que la législation modifie l'opération qui a été, en fait, conclue. Nous estimons que la législation prévoit une opération de rechange qui sera le fondement de l'imposition en vertu de la *Loi*.

D'un point de vue pratique, une nouvelle cotisation établie en vertu de l'alinéa 247(2)*b*) est susceptible de signifier que nous prendrons le revenu et les dépenses, les gains, les actifs et les comptes pour pertes, entre autres, qui ont été déclarés selon l'opération réelle, que nous les comparerons à ce qui aurait été déclaré si l'opération avait été effectuée entre des parties n'ayant aucun lien de dépendance. De plus, nous quantifierons l'avantage fiscal qui en découlerait si la *Loi* s'appliquait à la première opération plutôt qu'à la dernière. La *Loi* serait alors appliquée à la dernière opération afin d'en arriver à la nouvelle cotisation.

Dans le cas où des personnes auraient transféré la propriété d'un actif (au moyen d'une vente ou d'une injection de capitaux) à une personne n'ayant aucun lien de dépendance mais, que dans les faits, elles ont conclu un contrat de licence, et que cela a entraîné un avantage fiscal, cela pourrait signifier qu'en plus des conséquences sur le revenu sur lequel une cotisation a été établie, on pourrait maintenant s'attendre à ce que d'autres dispositions de la *Loi* ayant trait aux gains ou aux pertes sur disposition, à la déduction pour amortissement (DPA), entre autres, s'appliquent.

Centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux

Le 23 avril 2004, le Canada a signé un protocole d'entente visant la mise sur pied d'un Groupe de travail conjoint et permettant la création d'un Centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux (CICAFI). Les autres signataires comprennent l'Australie, le Royaume-Uni et les États-Unis. Le Groupe de travail conjoint vise à accroître la collaboration et la coordination des renseignements sur les opérations fiscales abusives. L'accent sera initialement mis sur les façons dont les produits financiers sont utilisés et sur l'identification des promoteurs qui élaborent et commercialisent ces produits.

Question

L'ARC peut-elle nous dire ce qui a été appris au cours de la première année du CICAFI et quels échanges de renseignements ont eu lieu?

Réponse

L'Australie, le Canada, le Royaume-Uni et les États-Unis continuent de participer au CICAFI, et tous les pays ont toujours des délégués à Washington D.C. Le CICAFI est opérationnel depuis moins de un an, et cela a pris un certain temps pour établir l'infrastructure et les

procédures. Par conséquent, l'échange de renseignements en est aux premières étapes. Les renseignements échangés jusqu'à présent peuvent être classés selon les trois grandes catégories suivantes :

- Les renseignements généraux sont échangés entre les compétences du CICAFI en ce qui concerne les lois, les pratiques administratives et l'expérience en matière d'évasion et d'évitement fiscaux abusifs.
- Les renseignements génériques sont échangés en ce qui concerne des stratagèmes frauduleux précis qui ont été constatés. Il s'agit de descriptions qui sont fondées sur des cas réels, mais les noms et les faits qui identifient les parties ne sont pas divulgués. Puisque les stratagèmes frauduleux ne comportent aucun fait qui identifie les parties, les renseignements peuvent être facilement partagés entre les pays participant au CICAFI.
- Les renseignements propres à un contribuable sont échangés lorsqu'ils sont pertinents à la dette fiscale du contribuable dans le pays qui reçoit les renseignements. En raison des dispositions sur la confidentialité, les renseignements propres à un contribuable ne sont échangés qu'entre deux pays qui ont un lien et non entre tous les membres du CICAFI.

La collaboration étroite des quatre pays participant au CICAFI a élargi les connaissances de l'ARC sur les stratagèmes frauduleux d'évitement et d'évasion fiscale et les méthodes utilisées pour les contrer.

Vérifications approfondies de l'ARC

Le budget fédéral de 2005 a proposé d'investir 30 millions de dollars par année pour les activités de vérification et de recouvrement de l'ARC concernant l'évasion fiscale internationale et la planification fiscale internationale agressive.

Question

L'ARC peut-elle nous renseigner sur la façon dont ces fonds seront utilisés et les étapes qui ont été accomplies jusqu'à présent?

Réponse

La Direction de l'impôt international (DII) et la Division de l'évitement fiscal et des vérifications spéciales (EF) ont établi un partenariat stratégique en vue d'entreprendre une nouvelle initiative à la suite de l'annonce faite dans le budget fédéral de 2005 d'un investissement de 30 millions de dollars pour traiter des questions de planification fiscale internationale agressive (PFIA). Ces ressources seront utilisées pour augmenter la capacité de vérification et d'observation des opérations transfrontalières et internationales en utilisant une approche fondée sur le risque et pour investir dans la recherche et le potentiel analytique. Ce financement aidera à s'assurer que des stratagèmes ayant des risques élevés, plus particulièrement ceux qui comportent une PFIA, seront davantage identifiés et vérifiés.

Les ressources seront utilisées pour effectuer ce qui suit :

- créer 11 centres d'expertise au pays (regroupant des agents de l'impôt international et de l'évitement fiscal pour élaborer des façons de suivre les PFIA et lutter contre elles);
- avoir des vérificateurs dans chacune des régions;
- déterminer des projets potentiels et effectuer des recherches;
- entreprendre des vérifications par sondage et déterminer les facteurs de risque;
- intégrer l'expérience acquise dans les modèles de risques.

Les ressources ont déjà été attribuées aux régions, et les bureaux locaux procèdent déjà à la dotation du personnel pour combler les postes disponibles.

Les ressources pour la PFIA qui seront attribuées aux régions de façon continue sont les suivantes :

	ETP*	Coûts totaux ($)
Total à la DII et à l'EF (50 % et 50 %)	213	21.5M
Autres secteurs – Appels, Recouvrement, Enquêtes, etc.	36	3.3M
Coûts relatifs au soutien organisationnel	32	1.9M
Coûts des autres ministères (Justice, etc.)		3.3M
Ressources totales	281	30M

*Équivalent temps plein

Interprétation des conventions et signification de l'expression « assujettie à l'impôt »

Afin d'être admissible aux avantages prévus dans les conventions fiscales du Canada, une personne doit être considérée comme étant un résident d'un État contractant. Pour être un résident d'un État contractant aux fins de la convention, une personne doit être « assujettie à l'impôt » dans cet État en vertu des critères indiqués dans la convention. La résidence, aux fins d'une convention est également un préalable pour certaines déductions selon les règles et règlements canadiens relatifs aux sociétés étrangères affiliées.

La question qui se pose alors est celle de savoir quel niveau d'imposition la juridiction doit-elle appliquer au revenu de cette personne avant que cette dernière puisse être considérée comme étant « assujettie à l'impôt » en vertu de la convention fiscale? Si une personne est « assujettie à l'impôt » en vertu des critères d'une convention particulière, cette personne a droit aux avantages prévus par la convention et, dans le cas d'une société étrangère affiliée d'une société canadienne, au traitement à titre de surplus exonéré de certains dividendes versés à la société canadienne.

Question 1

Quelle est la position actuelle de l'ARC relativement à l'expression « assujettie à l'impôt »?

Réponse 1

S'appuyant sur notre interprétation de l'arrêt de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *La Reine c. Crown Forest Industries Ltd et al*[18], la position actuelle de l'ARC est que pour être considérée comme étant « assujettie à l'impôt » une personne doit être assujettie à l'imposition la plus complète qui existe dans le pays concerné. Pour le Canada, cela signifie habituellement un assujettissement complet à l'impôt des revenus de toutes provenances.

La plupart des entités qui résident dans des pays avec lesquels le Canada a conclu une convention fiscale sont, en vertu du régime fiscal général de ces pays, assujetties à l'impôt sur leurs revenus de toutes provenances à un taux comparable au taux canadien, mais certaines entités sont, en vertu de régimes particuliers, soit spécifiquement exonérées de tels impôts, soit imposées à des taux très bas qui sont limités à un montant maximal. L'ARC estime actuellement que certaines entités qui bénéficient de tels régimes particuliers pourraient ne pas être assujetties à l'imposition la plus complète et, par conséquent, ne seraient pas « assujetties à l'impôt ».

Des fiscalistes ont fait remarquer que le même raisonnement devrait s'appliquer aux organismes de bienfaisance et aux pensions, bien que nous considérions de telles personnes comme étant des « résidents » en vertu de nos conventions et que nous leur accordions les avantages prévus à la convention. À la lumière de cette incohérence évidente, des fiscalistes nous ont demandés de revoir notre position.

Question 2

L'ARC procède-t-elle à la révision de sa position actuelle?

Réponse 2

Oui, nous avons entrepris cette révision, ce qui inclus des consultations avec le ministère de la Justice et le ministère des Finances. Nous espérons être en mesure de faire une annonce quant à notre position d'ici la fin de l'année.

Conventions de retraite

La définition de l'expression « convention de retraite » (CR) au paragraphe 248(1) est très large parce que l'un des buts des règles est d'éviter les limites de la *Loi* relatives aux régimes de pension. Effectivement, les règles relatives aux CR visent à s'assurer que les avantages d'un régime de pension non enregistré ne profitent pas des avantages fiscaux des régimes enregistrés. Toutefois, les CR sont maintenant utilisées, elles-mêmes, comme des outils pour fournir des avantages aux employés qui s'ajouteraient à ceux prévus dans les régimes enregistrés.

Question

L'ARC peut-elle nous faire part des questions d'interprétation qu'elle a reçues récemment relativement à l'utilisation de ces CR?

Réponse

L'ARC a récemment considéré des arrangements visant à financer des avantages qui sont fournis aux employés en vertu des dispositions des régimes qui sont précisés comme des régimes de pension ou des régimes de pension supplémentaire non enregistrés. L'ARC a adopté la position selon laquelle ces régimes seront généralement des CR si les arrangements sont des régimes de pension et que les avantages fournis sont raisonnables. Lorsqu'un régime fournit des avantages déraisonnables, l'ARC est d'avis qu'il s'agit d'une entente d'échelonnement du traitement.

L'ARC est d'avis que des avantages seront déraisonnables si, par exemple, ils sont plus généreux que ceux qui correspondraient au poste, au salaire et au service de l'employé ou s'ils ne tiennent pas compte des avantages qui sont fournis au moyen de un ou de plusieurs autres régimes de pension.

Nous avons appris que des régimes fiscaux innovateurs qui sont censés être des CR sont commercialisés et dont la promotion vise à éviter l'impôt. Voici quelques exemples de ces arrangements : les sociétés qui contribuent des montants excessifs au profit du propriétaire ou des gestionnaires qui recevraient ces montants après avoir déménagé à l'étranger, les sociétés qui tentent d'utiliser de tels arrangements pour

rationaliser ses profits à long terme et les sociétés qui demandent des déductions pour des contributions qui font partie d'une série de contributions/emprunts. Les stratagèmes d'évitement fiscal qui sont censés être des CR seront ciblés aux fins d'examen en vue de, par exemple, appliquer les ententes d'échelonnement du traitement, de refuser la déductibilité, d'appliquer le paragraphe 15(1) et/ou de faire en sorte que les arrangements soient assujettis à la DGAÉ.

Établissements stables

Dans sa décision rendue dans l'affaire *Toronto Blue Jays Baseball Club v. Ontario*, 2005 O.J. No. 485, la Cour d'appel de l'Ontario a conclu que des vestiaires et autres espaces désignés fournis aux Blue Jays, aux Maple Leafs et aux Raptors de Toronto lorsqu'ils jouent à l'extérieur de l'Ontario ne sont pas des établissements stables (ES) de ces organisations aux fins de la *Loi sur l'impôt-santé des employeurs* de l'Ontario. Le 8 août 2005, une demande d'autorisation d'en appeler a été présentée à la Cour suprême du Canada.

Question

Quelle influence, le cas échéant, la décision récente rendue par la Cour d'appel de l'Ontario dans l'affaire *Blue Jays* a-t-elle eue sur les questions liées aux ES?

Réponse

La Cour canadienne de l'impôt n'est pas liée par les décisions rendues par la Cour d'appel de l'Ontario. La décision rendue par une cour d'une autre juridiction n'a qu'un pouvoir persuasif. Le degré de pouvoir de persuasion dépend en grande partie de la similitude entre les lois provinciales et les lois fédérales ainsi que des principes d'interprétations applicables à chacune de ces lois.

On doit se montrer prudent dans l'utilisation de la jurisprudence en matière de lois fiscales provinciales lors de l'analyse des conventions fiscales. La définition d'ES en vertu de la législation provinciale en matière d'impôt-santé diffère de celle énoncée dans les conventions fiscales du Canada. Par exemple, la *Loi sur l'impôt-santé des employeurs* de l'Ontario stipule qu'un ES « s'entend notamment des lieux fixes d'affaires » alors que l'article 5 de nos conventions énonce qu'« un [ES] désigne une installation fixe d'affaires par *l'intermédiaire de laquelle une entreprise [...] exerce tout* ***ou partie*** *de son activité* ». Aussi, la *Loi sur les impôts* du Québec et la *Loi sur la Régie de l'assurance-maladie du Québec* utilisent le terme « établissement » plutôt qu'« établissement stable » et la définition de ce terme contient des distinctions et particularités importantes. De tels écarts avec le concept d'ES aux fins des conventions ne peuvent que mener à une analyse différente, si ce n'est à une conclusion différente.

Nous souscrivons par contre au résultat selon lequel, en règle générale, le vestiaire des visiteurs ne serait pas un ES pour une équipe de sport professionnel selon nos conventions fiscales. L'analyse de la Cour d'appel de l'Ontario en ce qui concerne cette question était probablement complète aux fins d'interpréter et appliquer la *Loi sur l'impôt-santé des employeurs* de l'Ontario mais, à notre avis, contenait des lacunes en ce qui a trait à la détermination d'un ES en vertu des conventions fiscales. Par exemple, une analyse exhaustive du concept d'ES aux fins d'une convention devrait être scindée selon les trois éléments de la définition prévue à l'article 5 de la convention fiscale pertinente et devrait aussi se reporter aux commentaires de l'OCDE comme source d'information. Certains paragraphes, tels que les paragraphes 4 à 4.5 des commentaires de l'OCDE, auraient été pertinents à l'analyse de l'ES si la cause était survenue dans le contexte d'une convention.

De plus, selon la plupart des lois fiscales provinciales, une société est réputée avoir un ES (ou un « établissement ») à l'endroit où elle utilise de la machinerie ou de l'équipement de façon importante. Cette dérogation additionnelle à la définition d'ES prévue à une convention explique la raison pour laquelle dans l'affaire *Club de Baseball Montréal ltée c. Québec*, [1995] J.Q. n° 3222, (dont les faits étaient similaires à ceux de l'affaire *Blue Jays*) la Cour a conclu que les vestiaires des visiteurs dans les stades des autres équipes constituaient des « établissements de l'employeur » pour le Club de Baseball Montréal. L'application des lois du Québec et de l'Ontario en matière d'impôt-santé à des scénarios comportant des faits semblables a donc entraîné des résultats contradictoires.

Par conséquent, nous croyons que la décision rendue dans l'affaire *Blue Jays* a peu de pouvoir de persuasion quant à l'interprétation des conventions. Il convient également de noter que les Blue Jays ont demandé l'autorisation d'interjeter appel et qu'il faudra donc attendre de voir si la Cour suprême accordera l'autorisation.

[1] 80 DTC 6062, [1980] CTC 109.

[2] 98 DTC 6065, [1998] 1 CTC 272.

[3] *Melford Developments Inc. v. Her Majesty the Queen*, 80 DTC 6074, [1980] CTC 141 (C.F. 1re inst.).

[4] *Beauport v. Quebec R.L. and P. Company*, (1945) SCR 16, *Falconbridge Nickel Mines Ltd. v. M.N.R.*, 65 DTC 5304, *Lount Corp. c. Canada*, 19 D.L.R. (4th) 304, *Northern Telecom Ltd. c. Travailleurs en communication du Canada*, [1980] 1 R.C.S. 115, *Union des employés de service, local 298 c. Bibeault* (1998), [1988] 2 R.C.S. 1048, *Ontario Hydro c. Ontario (Commission des relations de travail)*, [1993] 3 R.C.S. 327.

[5] Patrick Boyle, Sharon Gulliver, Gérald Lalonde, Anne-Marie Levesque et Paul Lynch, « The GAAR Committee: Myth and Reality », compte rendu de conférence, 2002, pages 10:8 et 10:9.

[6] 98 DTC 6334, [1998] 3 CTC 303

[7] 2001 DTC 5471, [2001] 4 C.T.C. 82.

[8] Décision 2004-0087761E5 du 24 mai 2005.

[9] 72 DTC 6007, [1972] CTC 18.

[10] *Capital Gains Strips: A Revenue Canada Perspective On the Provisions of Section 55*, présenté par J. R. Robertson lors de la conférence annuelle de l'Association canadienne d'études fiscales de 1981; *Section 55: A Review of Current Issues*, présenté par Robert J. L. Read lors de la conférence annuelle de l'Association canadienne d'études fiscales de 1988; et *Income Earned or Realized: Some Reflections*, présenté par Michael Hiltz lors de la conférence annuelle de l'Association canadienne d'études fiscales de 1991.

[11] 2003 DTC 5506, [2003] 4 CTC 185.

[12] Décision 2004-0062961R3 du 5 mai 2004.

[13] Voir *Faits saillants en fiscalité canadienne* (juin 2004).

[14] Un abri fiscal, dans ce contexte, renvoie à un abri fiscal aux termes de la *Loi* et, d'une manière plus générale, à tout financement ou investissement axé principalement sur l'impôt.

[15] Voir le point 15j) de la Circulaire d'information IC 70-6R5.

[16] Voir le numéro 10 de la Circulaire d'information IC 70-6R5.

[17] 93 DTC 14, [1992] 2 CTC 2764.

[18] 95 DTC 5389, [1995] 2 CTC 64.